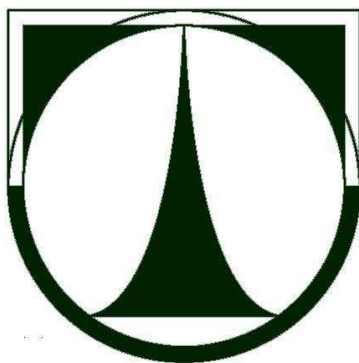


TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta



DIPLOMOVÁ PRÁCE

2011

Bc. Tereza Hloušková

TECHNICKÁ UNIVERZITA V LIBERCI

Ekonomická fakulta

Studijní program: N6208 Ekonomika a management

Studijní obor: Podniková ekonomika

Spotřební daň z piva v prostředí ČR **Excise duty on Beer in the Czech Republic**

DP-EF-KFÚ-2011 22

Bc. Tereza Hloušková

Vedoucí práce: Ing. Martina Černíková, Ph.D., katedra financí a účetnictví

Konzultant: Ing. Bohumila Kotenová, Generální ředitelství cel Praha

Počet stran 83.....Počet příloh: 9

Datum odevzdání: 6. 5. 2011

Přední strana zadání

Zadní strana zadání

Prohlášení

Byla jsem seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. o právu autorském, zejména § 60 – školní dílo.

Beru na vědomí, že Technická univerzita v Liberci (TUL) nezasahuje do mých autorských práv užitím mé diplomové práce pro vnitřní potřebu TUL.

Užiji-li diplomovou práci nebo poskytnu-li licenci k jejímu využití, jsem si vědoma povinnosti informovat o této skutečnosti TUL; v tomto případě má TUL právo ode mne požadovat úhradu nákladů, které vynaložila na vytvoření díla, až do jejich skutečné výše.

Diplomovou práci jsem vypracovala samostatně s použitím uvedené literatury a na základě konzultací s vedoucím diplomové práce a konzultantem.

V Liberci, 01. 05. 2011

vlastnoruční podpis

Anotace

Diplomová práce Spotřební daň z piva v prostředí ČR je věnována problematice správy daní z legislativního pohledu konkrétních plátců této daně. Práce ve své teoretické části analyzuje dílčí ustanovení Zákona o spotřebních daních. V praktické části byly zkoumány otázky výběru a správy spotřebních daní z piva jednak na straně plátce, ale i z pohledu správce této daně. Problematika správy daní byla analyzována v prostředí malého nezávislého a velkého pivovaru. Oba zkoumané subjekty se neodlišují pouze ve způsobu techniky přiznávání, placení a kontroly spotřební daně. Odlišnost je zřejmá i z komparace jejich ekonomické situace.

Klíčová slova

daňový sklad, plátce daně, provozovatel daňového skladu, režim podmíněného osvobození od daně, sazba daně, spotřební daň, správce daně, volný daňový oběh, vybraný výrobek, zajištění daně, zdaňovací období

Abstract

In this Master's Thesis called Excise duty on Beer in the Czech Republic, the removal of excise duty to the state budget will be discussed from the legislative point of view based on actual tax payers. Some sublayers of the excise duty act are analyzed in the theoretical part of this thesis. Questions connected with transferring excise duty to the state budget were studied in the practical part from the standpoint of the tax payer and tax administrator. Excise duty problems were analyzed in two breweries - one small and independent, the other large. Not only the ways of transferring excise duty to the state budget and its control is different for both of these companies, but also their economic situation is different.

Key words

tax warehouse, tax payer, tax warehouse user, conditional tax exemption, tax rate, excise duty, tax administrator, tax run, products subject to excise duty, tax assuring, tax period

Obsah

Úvod	13
1 Výroba piva, vývoj spotřebních daní a jejich současná pozice v Evropské unii	14
1.1 Základní evropská legislativa a orgány upravující harmonizaci spotřebních daní	17
2 Spotřební daň v prostředí České republiky	23
2.1 Daňové sklady a zajištění daně	24
2.2 Režimy pohybu vybraných výrobků	26
2.2.1 Podmíněné osvobození od spotřební daně.	26
2.2.2 Volný daňový oběh	30
2.2.3 Osvobození od spotřební daně	32
2.3 Plátcí spotřebních daní a jejich registrace	34
2.3.1 Plátcí daně s povinností registrace	34
2.3.2 Plátcí daně bez povinnosti registrace	35
2.3.3 Fyzické osoby, které nejsou plátcem spotřební daně z piva	35
3 Správa daně z piva v ČR	37
3.1 Vznik povinnosti daň z piva přiznat a zaplatit	38
3.2 Základ daně z piva a platné sazby	39
3.3 Výpočet daně z piva	40
3.4 Přiznání ke spotřební dani, daňová a platební povinnost	40
3.5 Zdaňovací období a splatnost spotřební daně	41
3.5.1 Lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně stanovené pro provozovatele daňového skladu, pro provozovatele pěstitelské pálenice, malého výrobce vína a výrobce tichého vína mimo daňový sklad	41
3.5.2 Lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně u oprávněného příjemce (§ 22 a § 23), příjemce (§ 29) a uživatele (§ 13)	42
3.5.3 Lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně v dalších méně častých situacích	43

3.5.4 Lhůta splatnosti daně při dovozu vybraných výrobků s výjimkou tabákových výrobků označených tabákovou nálepkou	44
4. Praktický pohled na spotřební daň z piva	46
4.1 Dokumentace nezbytná pro založení a provoz daňového skladu	46
4.2 Specifika malého nezávislého pivovaru	48
4.3 Specifika velkého pivovaru	54
4.4 Finanční analýza a kalkulace nákladů obou pivovarů	60
4.5 Role daňového poradce v souvislosti se spotřební daní z piva	70
4.6 Problematika kontroly daně z piva pohledem správce daně	75
Závěr	80
Seznam použité literatury	81
Seznam příloh	83

Seznam obrázků

Obr. 1 – Zásadní předpisy v oblasti spotřebních daní	19
Obr. 2 – Příjmy ze spotřební daně z piva v mil. EUR za období 2006-2009	21
Obr. 3 – Průměrné zatížení spotřební daní z piva na obyvatele	22
Obr. 4 – Doprava vybraných výrobků mezi daňovými sklady	27
Obr. 5 – Oběh průvodního dokladu	28
Obr. 6 – Podání přiznání a splatnost daně u provozovatele daňového skladu	42
Obr. 7 – Podání přiznání a splatnost daně v méně častých situacích	44
Obr. 8 – Splatnost daně při dovozu vybraných výrobků	45
Obr. 9 – Podíl druhů piva v procentech na celkovém výstavu za prosinec 2010	49
Obr. 10 – Výstav piva v letech 2002 – 2010	50
Obr. 11 – Export piva v hl do jednotlivých zemí za rok 2010	51
Obr. 12 – Detail elektronického dokladu AAD	52
Obr. 13 – Pohyb vybraných výrobků od výrobce ke spotřebiteli	55
Obr. 14 – Detail pole 1 a 4 zjednodušeného průvodního dokladu	56
Obr. 15 – Detail pole 2 zjednodušeného průvodního dokladu	56
Obr. 16 – Detail pole 3 a 5 zjednodušeného průvodního dokladu	56
Obr. 17 – Detail pole 7 zjednodušeného průvodního dokladu	57
Obr. 18 – Detail pole 8 zjednodušeného průvodního dokladu	57
Obr. 19 – Detail polí 9-13 zjednodušeného průvodního dokladu	58
Obr. 20 – Detail pole 14 zjednodušeného průvodního dokladu	58
Obr. 21 – Detail pole 15 zjednodušeného průvodního dokladu	59
Obr. 22 – Detail pole A zjednodušeného průvodního dokladu	59
Obr. 23 – Hodnoty poměrových ukazatelů u obou pivovarů	65
Obr. 24 – Detail daňového přiznání – první strana	71
Obr. 25 – Detail daňového přiznání – výpočet spotřební daně	72
Obr. 26 – Detail daňového přiznání – placení daně	72
Obr. 27 – Detail daňového přiznání – výpočet vrácené spotřební daně	73
Obr. 28 – Detail daňového přiznání – vypočtená částka vrácení daně	74
Obr. 29 – Podíl jednotlivých vybraných výrobků na celkovém příjmu	78
Obr. 30 – Příjmy ze spotřební daně z piva v letech 2007 – 2010	79

Seznam tabulek

Tab. 1 – Základní sazby daně z piva ve vybraných členských státech k	20
Tab. 2 – Počty pivovarů ve vybraných státech a jejich průměrná velikost	22
Tab. 3 – Obsah alkoholu u některých druhů piva	23
Tab. 4 – Základní a snížené sazby daně z piva	39
Tab. 5 – Základní údaje Malého pivovaru, a.s.	48
Tab. 6 – Základní údaje Velkého pivovaru, a.s.	54
Tab. 7 – Výpočet rentability celkového kapitálu	60
Tab. 8 – Výpočet rentability vlastního kapitálu	61
Tab. 9 – Výpočet obratu celkových aktiv	61
Tab. 10 – Výpočet doby obratu zásob	62
Tab. 11 – Výpočet doby obratu pohledávek a závazků	62
Tab. 12 – Výpočet běžné likvidity	63
Tab. 13 – Výpočet pohotové likvidity	63
Tab. 14 – Výpočet okamžité likvidity	64
Tab. 15 – Výpočet celkové zadluženosti	64
Tab. 16 – Výpočet úrokového krytí	65
Tab. 17 – Kalkulace nákladů na 1hl piva nedokončené výroby	67
Tab. 18 – Kalkulace nákladů na 10 l piva ve stáčírně	68
Tab. 19 – Kalkulace režijních nákladů na 10 l piva	69
Tab. 20 – Kalkulace celkových nákladů na 1 lahvové pivo	69
Tab. 21 – Údaje sloužící jako podklad pro daňové přiznání	71

Seznam použitých zkratek, značek a symbolů

AT	Rakousko
BG	Bulharsko
CZ	Česká republika
CY	Kypr
DE	Německo
DPH	daň z přidané hodnoty
DS	daňový sklad
EE	Estonsko
EHS	Evropské hospodářské společenství
EMCS	Excise Movement and Control system
EU	Evropská unie
GŘC	generální ředitelství cel
HGB	High Gravity Brewing
HU	Maďarsko
LT	Litva
LU	Lucembursko
LV	Lotyšsko
NATO	Severoatlantická aliance
PL	Polsko
př. n. l.	před naším letopočtem
SD	spotřební daň
SEED	System for the Exchange of Excise Data
SK	Slovensko
TAXUD	Taxation and Customs Union Directorate

Úvod

Téma spotřební daně spojené se zaměřením na produkt piva, je zajímavá zejména z toho důvodu, že téměř každý již měl možnost ochutnat tento „zlatavý mok“, a tudíž odvedl do státního rozpočtu určitou část daní. Bez tohoto nápoje si již většina lidí každodenní život ani nedovede představit. Jeho spotřeba v České republice je poměrně vysoká a i nadále, přes veškeré ekonomické krize, má vzestupnou tendenci.

Hlavním cílem práce bylo zkoumání prostředí malého nezávislého pivovaru a velkého pivovaru z hlediska procesu výběru, výpočtu, odvádění a kontroly spotřební daně z piva. Pro srovnání bylo provedeno zhodnocení ukazatelů finanční analýzy a kalkulace nákladů obou pivovarů. Byly zde popsány pohledy významných účastníků zapojených v procesu odvádění a kontroly spotřební daně a analyzováno, jakou část z celkových příjmů všech spotřebních daní tvoří spotřební daň z piva.

Práce v úvodu porovnává současnou pozici spotřebních daní ČR v kontextu Evropské unie. První kapitola je zaměřena na proces výroby piva, vývoj spotřebních daní v ČR a na jejich postupnou harmonizaci v rámci EU. Zde jsou porovnávány sazby spotřebních daní ve státech sousedících s ČR a jejich příjmy ze spotřebních daní. Druhá kapitola analyzuje základní pojmy týkající se oblasti spotřebních daní v ČR. Třetí kapitola zkoumá správu spotřebních daní v ČR včetně představení orgánů podílejících se na kontrole přiznávání a placení těchto daní. Součástí kapitoly jsou též lhůty splatnosti dodržované při placení spotřební daně. Poslední kapitola analyzuje proces přiznávání, výpočtu, placení a kontroly spotřební daně z pohledu malého nezávislého a velkého pivovaru, daňového poradce a správce daně. Je zde také provedena finanční analýza malého nezávislého pivovaru a velkého pivovaru včetně kalkulace nákladů.

1 Výroba piva, vývoj spotřebních daní a jejich současná pozice v Evropské unii

Není pochyb o tom, že téměř každý občan České republiky ví, co představuje pojem pivo. Nicméně přesný popis složení a samotný proces výroby je obecně málo znám. Encyklopedie Wikipedie vysvětluje tento pojem následovně, „*Pivo je kvašený slabě alkoholický nápoj vyráběný v pivovaru z obilného sladu, vody a chmele pomocí pivovarských kvasinek.*“¹ Jedná se o nejvíce konzumovaný alkoholický nápoj v České republice a od roku 2008 je název české pivo chráněno jako zeměpisné označení. Průměrná spotřeba piva v ČR je 160 l na osobu za rok. Určit místo, kde se pivo poprvé začalo vařit, je velice těžké, přesto je jako země původu označována Mezopotámie. Zde se mělo první pivo vařit již v 7. tisíciletí př. n. l. Tento nápoj slouží nejen k utišení žízně, ale jeho nutriční hodnota a obsah několika minerálních látek prospívají našemu organismu svým antioxidačním účinkem. Působení těchto pozitiv se projeví při střídavé konzumaci, kdy nepřevažuje negativní účinek alkoholu.²

České pivovary jsou vlastníky vynikajících a jedinečných receptur, a proto jsou jejich výrobní postupy přísně tajné. Proces zpracování základních surovin je však u všech pivovarů velice podobný. Stejně tak jsou do piva přidávány stále stejné tři hlavní suroviny, mezi které patří slad, chmel a voda. Pokud jsou tyto tři suroviny spojeny, vzniká nápoj, kterému většina Čechů nemůže odolat.

Slad je vyráběn různými technologiemi máčení a klíčení obilnin, převážně ječmene, jehož sklizeň je prováděna především na jaře. Na celém světě jsou vyráběny dva typy sladů. Světlé slady plzeňského typu pro výrobu světlých piv a tmavé slady mnichovského typu pro piva tmavá. Chmel dává pivu jeho nezapomenutelnou hořkost a umožňuje ho odlišit od všech ostatních nápojů. Na území ČR byl odjakživa pěstován chmel vysoké kvality, vyznačující se jemným charakterem hořkosti a aroma, který pivu dodává. Největší část ze všech uvedených surovin při výrobě piva představuje voda. V pivovarnictví však není

¹ Wikipedie otevřená encyklopedie [online]. c2004, poslední revize 19. 4. 2011 [cit. 2010-12-06]. Dostupné z: <<http://cs.wikipedia.org/wiki/Pivo>>.

² Tamtéž

využívána jen jako pouhá surovina, v tomto průmyslu má ještě využití při mytí a sterilizaci, dále slouží pro vyplachování přepravních nádob, při varu mladiny, chlazení, atd.

Smícháním všech základních surovin, kterými jsou slad, chmel a voda, je získána mladina. Složení těchto surovin je různé, vždy se přizpůsobuje konkrétnímu druhu piva, který bude z mladiny vyráběn. Příprava mladiny je složena z několika procesů. Jakmile je připravena mladina, je možné přejít k procesu hlavního kvašení. Hlavní kvašení ovlivňuje v jeho průběhu několik faktorů, mezi ty nejvýznamnější můžeme zařadit zejména složení mladiny, vlastnosti kmene kvasinek, teplotní průběh a délku kvašení, stupeň provzdušnění kvasnic a mladiny, podmínky tlaku, aj.

Ihned, jak pivo zkvasí, je zapotřebí zajistit jeho dokvašení a zrání. Při tradičním postupu zraje pivo v ležáckých nádobách, nacházejících se v chladných prostorách pivovarských budov. Při tomto procesu dochází k několika změnám a optimalizuje se zde složení piva a rovněž zraje jeho chuť a vůně. Při filtraci se mají odstranit kalící látky, aby bylo pivo nakonec čiré a byla zajištěna jeho trvanlivost. Filtrace musí zachovat všechny znaky kvality piva, na které jsou spotřebitelé zvyklí. Dalším stádiem výroby je pasterace neboli tepelná úprava piva. Ta je prováděna kvůli tomu, aby tento nápoj zbavila různých mikroorganismů, které by mohli způsobit kazivost piva.

Pokud je vyrobeno dostatečné množství prvotřídního piva, je připraveno ke stočení do přepravních obalů a expedováno k jeho přímému spotřebiteli. Při plnění je navíc nutné zachovat kvalitu daného nápoje. U stáčení piva se musí dbát na to, aby bylo zamezeno přístupu kyslíku. Kvůli zajištění plynulého stáčení piva jsou prázdné i plné obaly skladovány v bezprostřední blízkosti pivovaru. Stabilizované a zfiltrované pivo připravené ke stáčení je skladováno ve sklepě s přetlačnými tanky. Linky na mytí a plnění přepravních obalů se potom nachází v samotné hale.

Aby bylo pivo dopraveno z obrovských tanků ke konečnému spotřebiteli, je stáčeno do různých druhů obalů. Tyto obaly musí splňovat mnoho hygienických podmínek, ale také v pořádku přepravit jejich obsah bez jakéhokoli poškození. Nejvíce používanými obaly jsou především transportní sudy, výčepní tanky, party-soudky, skleněné lahve, plastové

lahve a plechovky. Nápoje plněné oxidem uhličitým, mezi které patří i pivo, musí být plněny za přetlaku. Ihned potom, co je obal naplněn, musí být také uzavřen. Přetlak, který je zapotřebí při samotném plnění, je důležitý, aby pivo v lahvi nepěnilo.³

Jakmile je pivo vyrobeno a v přepravních obalech dopravováno ke svému zákazníkovi, nastává okamžik přiznávání a placení spotřební daně. „*Daně ze spotřeby představují tzv. nepřímé daně: výrobci a obchodníci je sice odevzdávají do veřejného rozpočtu, ale předpokládá se, že o částku daně zvýší své ceny. Tímto mechanismem má daň dopadnout na spotřebitele. Spotřební daně z vybraných druhů zboží patří mezi nejstarší daně vůbec. V průběhu staletí a tisíciletí prodělaly značné změny v předmětu daně i v sazbách a v současnosti se jedná o několik druhů výrobků a služeb zdaňovaných velmi vysokými sazbami převážně z jednotky produkce.*“⁴ Spotřební daň, nazývaná též „daní z luxusu“, je uvalena na výrobky, které nejsou nutné k uspokojení základních potřeb lidí, a tudíž nemusí být zbožím každodenní spotřeby. Lidé si je kupují jen tehdy, pokud jim to jejich příjmy umožňují. Jde především o výrobky, které obsahují návykové a zdraví škodlivé látky, jako např. alkohol, cigarety, atd. Účelem této daně je, mimo jiné, omezit spotřebu těchto návykových produktů a chránit tak zdraví občanů. Dalším významným důvodem pro výběr spotřební daně je poměrně vysoký a stálý příjem do státního rozpočtu.

Česká republika jako člen EU musí respektovat pravidla a legislativu nařízenou orgány tohoto společenství. Zájmem EU je sladění různých cílů jednotlivých členských zemí a zajištění jednotného fungování společného trhu. Aby bylo možné toto fungování zajistit, je třeba nastavit určitá pravidla, která budou členské země následovat. Procesy přizpůsobení k těmto pravidlům mohou být různé.

Daňový systém jednotlivých států je nástrojem ekonomické regulace, který může být použit k ovlivňování spotřeby nebo povzbuzení úspor. Daňová politika je nezbytnou součástí všech členských států. Je důležité, aby členové EU v rámci jednotného evropského trhu spolupracovali a neodchylovali se různými směry v daňové politice. Členské státy by měly svá rozhodnutí týkající se daňového systému stále více přizpůsobovat měnícím se sociálním, politickým a ekologickým potřebám. Daňová politika je symbolem národní

³ BASAŘOVÁ, G.; ŠAVAL, J.; BASAŘ, P. aj. Pivovarství teorie a praxe výroby piva.

⁴ KUBÁTOVÁ, K.; VÍTEK, L. Daňová politika, Teorie a praxe, s. 200 a 215.

suverenity a částí ekonomické politiky země. Napomáhá financovat veřejné výdaje a přerozděluje příjmy. Zodpovědnost za daňovou politiku mají převážně samotné členské státy. EU jako celek v tomto případě hraje jen vedlejší roli. Jejím záměrem není usměrňování národních systémů, ale zajištění slučitelnosti těchto systémů s cíly zakládající smlouvy Evropského společenství.⁵

Důležitým nástrojem, který napomáhá sjednocení národních systémů, je harmonizace. Jan Široký zpřesňuje tento pojem takto. „*Daňová harmonizace znamená přizpůsobení a sladování národních daňových systémů a jednotlivých daní na principu dodržování společných pravidel zúčastněných zemí. Harmonizace se může týkat jak konstrukcí daní, tak i jejich administrativy (inkaso daně, povinnosti plátce, daňová kontrola). Harmonizace každé daně probíhá vždy ve třech fázích:*

- *určení daně, která má být harmonizována;*
- *harmonizace daňového základu;*
- *harmonizace daňové sazby.“⁶*

To, jakým způsobem budou jednotlivé fáze harmonizace probíhat a jaký bude jejich obsah, rozhodují orgány EU k tomuto účelu pověřené.

1.1 Základní evropská legislativa a orgány upravující harmonizaci spotřebních daní

Plně kompetentním orgánem v procesu harmonizace daní je Evropská komise. Ta má výhradní právo předkládat legislativní návrhy. Vydává nařízení, směrnice, rozhodnutí, stanoviska a doporučení a také tzv. Bílé knihy, Zelené knihy a sdělení Komise. Současným komisařem pro daně a celní unii, audit a boj proti podvodům je od 8. 2. 2010 Algirdas Šemeta z Litvy. Tento komisař má pro výkon své činnosti k dispozici generální ředitelství TAXUD sídlící v Bruselu a další specializované útvary. Útvary v tomto ředitelství zaměstnávající úředníky, daňové experty a mnoho dalších pracovníků na různých pozicích.

⁵ EUROPEAN COMMISSION. Tax policy in the European Union.

⁶ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii, s. 24.

Jedním z hlavních nástrojů používaných Evropskou komisí pro daňovou harmonizaci jsou směrnice, které musí být ve stanovené lhůtě po jejich schválení implementovány do národního právního řádu. Členské státy musí postupně přijímat jednotlivé právní a správní předpisy, aby dosáhly souladu s danou směrnicí. Jednotlivé směrnice stanovují cíl, kterého má být dosaženo, ale nestanovují způsob k jeho dosažení. Každý členský stát implementuje směrnici do své národní legislativy a stanoví si způsob, jakým dosáhne cíle stanoveného ve směrnici. Směrnice totiž nemají přímý účinek, a proto je věnována členským státům určitá doba pro zvolení nejvhodnějšího způsobu implementace do legislativy dané země. V opačném případě by směrnice byly aplikovány národními soudy, což by však pozbývalo jejich flexibilitu v přijetí a možnosti výjimek.

V rámci daňových systémů národních ekonomik představují akcízy, nazývané též selektivní daně ze spotřeby, stabilní výnosy do státního rozpočtu.⁷ Stanovení jednotných pravidel pro hospodářskou soutěž a pro svobodu volného pohybu zboží bylo důvodem pro sjednocení způsobu zdanění vybraných výrobků ve všech členských státech. V počátcích harmonizačních iniciativ bylo zásadním problémem stanovit okruh vybraných výrobků, které budou spotřebním daním podléhat.⁸ Všechny problémy a nejasnosti ohledně tohoto tématu upravují směrnice a předpisy z oblasti spotřebních daní. Obrázek č. 1 zpřehledňuje problematiku legislativu spotřebních daní.

⁷ Dále však pojem akcízy v této práci nebude používán. V následujícím textu bude pracováno s termínem spotřební daň.

⁸ ŠIROKÝ, J. Daně v Evropské unii.

Legislativa ke spotřebním daním			
INFORMACE	HORIZONTÁLNÍ SMĚRNICE	SMĚRNICE	SMĚRNICE O SAZBÁCH
směrnice 92/12/EHS	směrnice 92/12/EHS	směrnice 92/81/EHS	směrnice 92/82/EHS
nařízení č.2073/2004/EHS	směrnice 2008/118/ES	směrnice 95/60/ES	směrnice 2003/96/ES
	nařízení 684/2009	směrnice 72/464/EHS	směrnice 92/79/EHS
		směrnice 79/32/EHS	směrnice 92/80/EHS
		směrnice 95/59/EHS	směrnice 2002/10/ES
		směrnice 92/83/EHS	směrnice 92/84/EHS

Zdroj: ŠIROKÝ, J., Daně v Evropské unii, s. 161.

Obr. 1 - Zásadní předpisy v oblasti spotřebních daní

Schéma poskytuje stručný přehled všech platných směrnic a nařízení, jejichž obsah je podrobně popsán v příloze A.

Do budoucna není možné sjednotit sazby spotřebních daní pro všechny členské státy, jelikož by tato harmonizace vyžadovala souhlas všech 27 států. Proto tedy Komise určila alespoň minimální sazby spotřebních daní a každé dva roky předkládá Radě zprávu a případné návrhy týkající se změn sazeb. V ČR se od roku 1993 zdaňuje stejný okruh vybraných výrobků tak, jak bylo uvedeno ve směrnici 92/12/EHS. Do té doby podléhaly tzv. extra zvýšené sazbě daně z obratu mimo minerálních olejů, cigaret a alkoholických nápojů také zlato, šperky, čaj a káva.

Výše sazby spotřební daně z piva zatím není u všech členských zemí totožná. Ve většině států jsou podporovány malé nezávislé pivovary, které mají nárok na nižší sazbu daně. Tabulka č. 1 zobrazuje základní sazby spotřební daně z piva ČR a země s ní sousedící. V ČR a Polsku dosud nebyla zavedena jednotná měna EURO, proto jsou hodnoty v národních měnách přepočteny kurzem 25,42 CZK/EUR a 4,245 PLN/EUR platném k 1. 10. 2009.

Tab. 1 – Základní sazby daně z piva ve vybraných členských státech k 1. 1. 2010

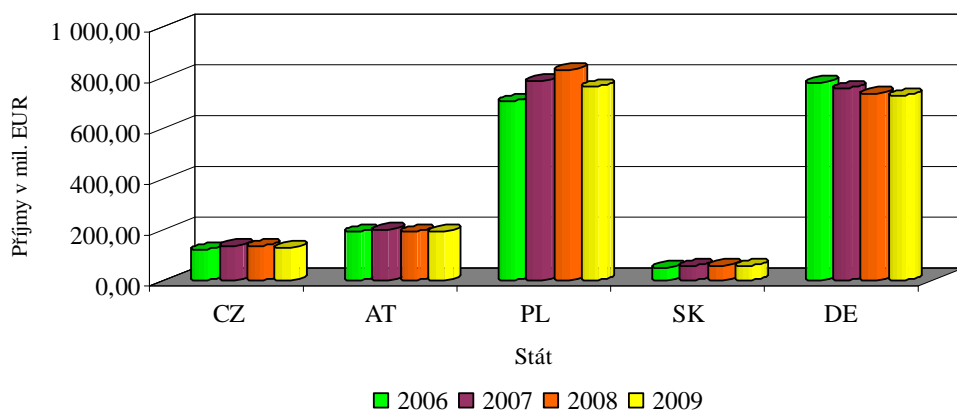
Stát	Základní sazba/hl/°Pato (EUR)
Česká republika	1,259
Německo	0,787
Polsko	1,840
Rakousko	2,000
Slovensko	1,650

Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Excise duty tables* [online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#>.

ČR je v tomto srovnání sazeb spotřebních daní na druhém místě po Německu, kde je zdanění piva nejmenší. Nejvíce zatížení jsou spotřebitelé Rakouska. Minimální sazba daně pro všechny členské státy EU je 0,748 EUR/hl/°Plato finálního produktu. Nízká sazba umožňuje prodávajícímu lepší konkurenceschopnost, jelikož i celková cena finálního produktu může být nižší. Malé nezávislé pivovary jsou děleny do velikostních skupin podle ročního výstavu piva. Toto rozdělení, stejně jako sazby daně, není ve všech zmiňovaných státech stejné. Rakousko a Německo rozděluje malé nezávislé pivovary do čtyř skupin. Základní sazbu mají povinnost užívat pivovary v Německu s výstavem vyšším 40 000 hl, v Rakousku je tato hranice 50 000 hl ročně. Nejvíce členěny jsou pivovary v ČR, kde se legislativa zmiňuje o pěti velikostních skupinách. Pouze na Slovensku je jen jedna snížená sazba a to pro všechny výrobce s výstavem nižším než 200 000 hl ročně, zde se jiné velikostní skupiny nevyskytují. Zajímavým případem je situace v Polsku, kde je nejvyšší sazba daně z piva uvalena na pivovary s nejnižším ročním výstavem. Zde jsou tedy státem podporovány zejména velké pivovary.

V rámci EU bylo v roce 2009 vybráno na spotřebních daních z alkoholických nápojů, zahrnujících pivo, víno a meziprodukty 27 709 mil. EUR. Největší podíl na tomto příjmu

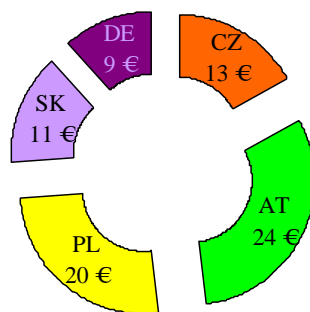
měl líh 13 135 mil. EUR, druhou největší část tvořily výnosy ze spotřební daně z piva ve výši 8 716 mil. EUR, nejmenší částka 5 857 mil. EUR patřila vínu a meziproductům. Velká Británie inkasovala v roce 2009 ze spotřební daně z piva nejvyšší obnos ze všech členských zemí. Obrázek č. 2 zobrazuje vývoj výběru spotřebních daní z piva v letech 2006 – 2009 u států sousedících s ČR. Výsledky mohou být poměrně překvapující. Rakousku disponujícímu nejvyšší sazbou z této pětice vybraných zemí nepatří zdaleka nejvyšší příjmy. Naopak, Německo zdaňující pivo nejnižší sazbou obdrželo hned po Polsku druhý nejvyšší příjem, i když se v průběhu období inkaso nepatrně snižovalo. V Polsku spotřebitelé kupující pivo, uhradili do státního rozpočtu ve sledovaném období 3 085 mil. EUR, čímž se řadí na první místo ve výběru daně z piva.



Zdroj: EUROPEAN COMMISSION. *Excise duty tables* [online]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#.

Obr. 2 - Příjmy ze spotřební daně z piva v mil. EUR za období 2006-2009

Pokud by se provedla analýza daňového zatížení na osobu a výnos ze spotřebních daní by se vydělil celkovým počtem obyvatel, tedy i včetně dětí a novorozenců, jednalo by se o hodnoty uvedené na obrázku č. 3. Zobrazené údaje potvrzují, že Rakousko je zemí s nejvyšším daňovým zatížením, naproti tomu Německo zatěžuje své spotřebitele daní nejnižší.



Zdroj: Vlastní

Obr. 3 - Průměrné zatížení spotřební daní z piva na obyvatele ve vybraných státech

Pro srovnání je možné použít informace o počtu činných pivovarů v roce 2006 a jejich průměrnou velikost v počtu vystavených hektolitrů za rok. Všechny tyto údaje jsou obsaženy v tabulce č. 2.

Tab. 2 – Počty pivovarů ve vybraných státech a jejich průměrná velikost v roce 2006

Stát	Počet činných pivovarů	Průměrná velikost pivovaru (hl/rok)
Německo	1 284	83 469
Rakousko	64	137 750
Polsko	57	570 175
Česká republika	53	373 183

Zdroj: Výzkumný ústav pivovarský a sladařský, a.s., 2008; Pivovarský kalendář 2009, s. 86.

Na základě skutečností uvedených v tabulce 2 mohou být objasněny příčiny vysokého objemu výnosů ze spotřebních daní z piva v Německu a Polsku. V Polsku je sice mnohem méně činných pivovarů než v Německu, průměrná většina se však řadí do skupiny velkých pivovarů, jež jsou v této zemi podporovány nízkou sazbou daně. Německo dorovnává nepatrný rozdíl v příjmech počtem pivovarů, který několikanásobně převyšuje tyto hodnoty v ostatních zemích. Pro malé nezávislé pivovary jsou předepsány nižší sazby daně. V Polsku a v Německu jsou tedy příjmy ze spotřebních daní poměrně vyrovnány. Německo se vyznačuje velkým počtem pivovarů zařazených do menších velikostních skupin. V Polsku naopak vaří pivo méně pivovarů, jejich objem vyrobených hektolitrů je však mnohonásobně vyšší, a proto se jedná především o velké pivovary. Počet činných pivovarů se v Rakousku a ČR nijak výrazně neliší. Průměrná velikost pivovarů v ČR je přibližně o polovinu větší než v Rakousku, tudíž v této zemi bylo vyrobeno a zdaněno více hektolitrů piva. V souhrnu však byl v Rakousku inkasován vyšší finanční obnos, což také mohlo být zapříčiněno větším daňovým zatížením spotřebitelů piva.

2 Spotřební daň v prostředí České republiky

Legislativa spotřebních daní je v ČR poměrně složitá. Orientace v zákoně je pro běžného uživatele velmi obtížná. Vymezení předmětu spotřebních daní definuje Zákon o spotřebních daních s komentářem následovně. „*Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené.*“⁹

Vybraný výrobek je legislativní zkratkou zákona pro pět skupin výrobků. Jedná se o tyto skupiny vybraných výrobků: minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty a tabákové výrobky. Pro účely této práce bude podrobně definován, dle Zákona o spotřebních daních, pouze jeden druh vybraného výrobku, a to pivo.

„*Pivem se pro účely tohoto zákona rozumí*

- a) výrobek uvedený pod kódem nomenklatury 2203 obsahující více než 0,5% objemových alkoholů, nebo*
- b) směsi výrobku uvedeného v písmenu a) s nealkoholickými nápoji uvedené pod kódem nomenklatury 2206 obsahující více než 0,5% objemových alkoholů.*“¹⁰

Aby byl vybraný výrobek označován za pivo, musí obsahovat určité minimální procento alkoholu a je označován přiděleným kódem nomenklatury, který jej odlišuje od ostatních vybraných výrobků. V technologii výroby piva mají velký význam stupně Plato, vyjadřující koncentraci piva. Stupeň Plato je v procentech vyjádřený extrakt původní mladiny před zakvašením. Následující tabulka uvádí obsah alkoholu a stupně Plato u některých druhů piva vyráběných v ČR.

Tab. 3 - Obsah alkoholu u některých druhů piva

Stupeň Plato	nealkoholické	10°	11°	12°	13°	15°
Podíl alkoholu	do 0,5%	3-4%	4,7-4,8%	4-5%	5-5,2%	6-6,5%

Zdroj: vlastní

⁹ KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář, s. 37.

¹⁰ KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář, s. 307.

2.1 Daňové sklady a zajištění daně

Pokud jsou vybrané výrobky na daňové území dovezeny, mohou být uskladněny v daňovém skladu nebo uvedeny do volného daňového oběhu. Při výrobě vybraných výrobků dochází k jejich uskladnění v daňovém skladu. V daňovém skladu jsou vybrané výrobky skladovány, dokud nedojde k jejich přepravě nebo propuštění do volného daňového oběhu.

Daňový sklad je speciálně ohraničené místo, jež může být přerušeno pouze veřejnou komunikací. V ČR existují dva typy daňových skladů. Výrobní, což jsou prostory, ve kterých se vybrané výrobky vyrábějí, a distribuční daňové sklady, které slouží k přijímání vybraných výrobků, skladování a následnému dodávání odběratelům. Na distribuční sklad jsou kladeny různé požadavky, mezi které patří např. skladovací kapacita, zejména u minerálních olejů (skladovací prostory pro zkapalněné ropné plyny musí mít minimální skladovací kapacitu 200 000 l). Dalším omezením je roční odbyt, týkající se skladu piva, jehož minimální hranice je 5 000 hl za rok. Tato minimální hranice je požadována z důvodu omezení velkého počtu provozovatelů daňových skladů, což by znamenalo větší administrativní náročnost. Jsou tu i jiné různé podmínky jako kolaudace skladu jako stavby, splnění předpisů na ochranu životního prostředí a zdraví osob.

Mezi důležité povinnosti provozovatele daňového skladu patří zajištění daně, kterým správce daně snižuje riziko výskytu případného daňového nedoplatku. Správce se totiž nemůže vystavovat riziku, že mu nebude spotřební daň řádně a včas zaplacená, proto ze zákona požaduje zajištění daně ještě před tím, než nastane její lhůta splatnosti. Pokud se totiž obavy správce daně potvrdí, a daný subjekt nezaplatí požadovanou výši daně včas, je zajištění daně použito právě na úhradu vzniklého daňového nedoplatku. V případě produktu piva je stanovena maximální hodnota pro zajištění daně v jednom daňovém skladu, a to ve výši 80 000 000 Kč, pokud bude zajištěno převodem finančních prostředků. V současné době lze zajištění daně poskytnout bezúročným vložením finančních prostředků na účet zřízený celním úřadem, bankovní zárukou, či ručením. Pokud je ručení vypovězeno, nabývá účinnosti 16. den po doručení této výpovědi správci daně.

Provozovatelé daňových skladů na území ČR se setkávají se dvěma druhy zajištění daně a to buď provozním, nebo dopravním. Pokud jsou splněny určité podmínky, může být provozovateli daňového skladu vydáno povolení ke snížení daňového zajištění nebo k jeho upuštění.

1. Zajištění při provozování daňového skladu, respektive provozní zajištění.

Účelem provozního zajištění je, aby tato částka pokryla spotřební daň na všechny vybrané výrobky, které se nacházejí v daňovém skladu. Výpočet zajištění se váže na tři skupiny vybraných výrobků, mezi které patří:

- vybrané výrobky, u nichž se předpokládá jejich doprava z daňového skladu,
- vybrané výrobky vyrobené v daňovém skladu,
- vybrané výrobky přijaté do daňového skladu.

Zajištění daně musí být vypočteno tak, aby byly pokryty vybrané výrobky odeslané z daňového skladu, vyrobené nebo přijaté do daňového skladu.

2. Snížení zajištění daně

Ve vybraných případech (např. omezení výroby) lze požádat o snížení stávající výše zajištění daně. Povolení ke snížení zajištění daně je časově omezené a to nejdéle na dobu jednoho roku. Pokud chce provozovatel daňového skladu zajistit nepřerušené snížení daně, musí každý rok, nejpozději tři kalendářní měsíce před ukončením platnosti předchozího povolení, zažádat o nové povolení. K tomu, aby příslušný správce daně snížení zajištění daně povolil, je nutné, aby provozovatel daňového skladu splňoval některé skutečnosti, jež mohou napomoci zmíněnému snížení zajištění.

3. Upuštění od zajištění spotřební daně

Povolení, které vydává správce daně, je časově omezené, maximálně na dobu jednoho roku. Znamená to, že provozovatel daňového skladu nemá zajišťovací povinnosti a tyto finanční prostředky může dále investovat, jelikož nejsou uloženy na depozitním účtu pro zajištění daně. Tuto velice lákavou výjimku však správce daně povolí jen určitým subjektům, které mají dobrou dlouhodobou finanční stabilitu, aktivně komunikují se správcem daně, jsou schopni dostát svým finančním závazkům, případně splňují další skutečnosti, které přispívají k tomuto zvýhodnění.

4. Zajištění pro dopravu vybraných výrobků ze skladu, respektive dopravní zajištění

Dopravní zajištění je požadováno z důvodu zajištění daně u vybraných výrobků, které jsou vyskladněny a přepravovány v režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud existuje zajištění daně na daňový sklad, lze na dopravu vybraných výrobků použít toto zajištění. Je nezbytně nutné částku zajištění neustále sledovat doplňovat ji nebo ji snižovat dle aktuálního stavu vybraných výrobků.

2.2 Režimy pohybu vybraných výrobků

Vybrané výrobky se mohou nacházet v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Nejčastěji se jedná o přepravu vybraných výrobků mezi daňovými sklady. Z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně mohou být následně uváděny do volného daňového oběhu. V tomto režimu dochází k povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit či může dojít v určitých specifických situacích k osvobození od spotřební daně.

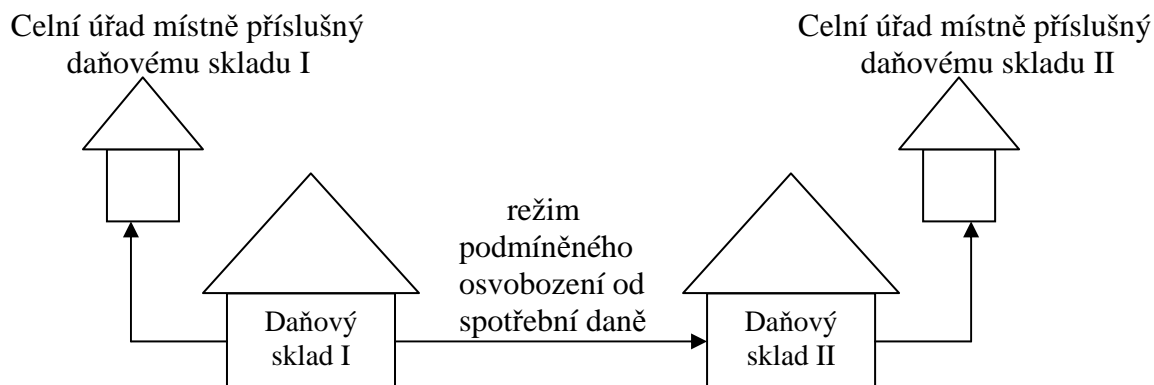
2.2.1 Podmíněné osvobození od spotřební daně

Režim podmíněného osvobození od daně umožňuje na omezenou dobu odložit splatnost a přiznání spotřební daně. Toto osvobození trvá pouze po určitou dobu, pokud jsou vybrané výrobky:

- umístěny v daňovém skladu,
- dopravovány mezi dvěma daňovými sklady, nebo
- dopravovány z daňového skladu oprávněnému příjemci.

Pokud se vybrané výrobky nacházejí mimo tyto tři uvedené situace, nacházejí se ve volném daňovém oběhu.

Dopravu v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně výhradně na území ČR zobrazuje následující schéma dopravy vybraných výrobků mezi daňovými sklady, jež spravuje místně příslušný celní úřad (I) nebo místně příslušný celní úřad (II). Následně jsou řešeny i povinnosti spojené s dopravou vybraných výrobků jak pro provozovatele odesílajícího daňového skladu, tak pro provozovatele přijímajícího daňového skladu.



Zdroj: SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice, s. 70.

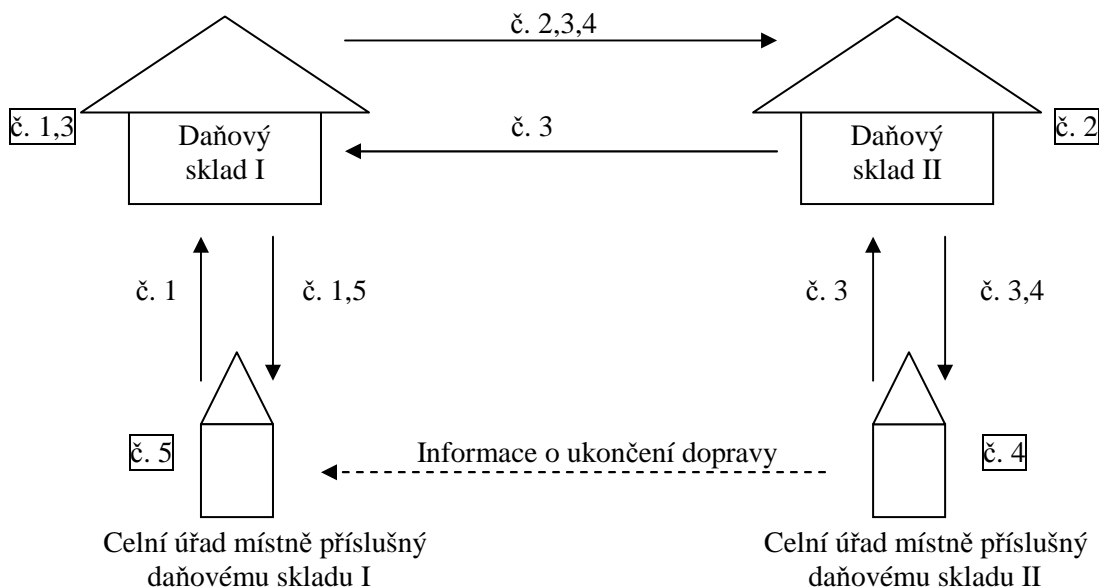
Obr. 4 - Doprava vybraných výrobků mezi daňovými sklady

Než provozovatel odesílajícího daňového skladu I zahájí dopravu vybraných výrobků, je nezbytně nutné o tom informovat místně příslušný celní úřad a k tomu je potřeba zajistit daň na všechny přepravované vybrané výrobky. To je požadováno zejména z důvodu různých podvodů, jako např. ztráta vybraných výrobků během dopravy. Poslední povinností je vystavení průvodního dokladu, který doprovází vybraný výrobek během jeho cesty. Tento doklad musí být též zkontrolován celním úřadem, a pokud jsou všechny podmínky splněny, vydá celní úřad souhlas s dopravou. Na straně druhé tu existují i povinnosti provozovatele přijímajícího daňového skladu II. Ten musí vybrané výrobky ihned po přijetí umístit do daňového skladu a potvrdit tuto skutečnost na průvodní doklad. Tímto na sebe přijímající přebírá odpovědnost za případné porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Průvodní doklad je zaslán místně příslušnému celnímu úřadu II, který vrátí tento dokument potvrzený daňovému skladu II a ten je pak přepošle zpět odesílajícímu daňovému skladu I. Posledním krokem po ukončení dopravy je uvolnění zajištění daně osobě, která ho poskytla.

Průvodní doklad a jeho oběh při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně před zavedením elektronického systému EMCS

Průvodní doklad, který doprovázel vybrané výrobky při dopravě z jednoho daňového skladu do druhého, vystavoval provozovatel daňového skladu v pěti vyhotoveních, jenž byly používány provozovateli daňových skladů i správci daně v průběhu dopravy. Jednalo

se o velice důležitý doklad, na němž musely být uvedeny přesné informace, musel být potvrzen všemi stranami, a pokud se daňové subjekty chtěly vyhnout nemalým problémům, bylo nutné tento doklad uchovávat a za všech okolností zabránit jeho ztrátě. Průběh cesty samotného dokladu ilustruje následující obrázek:



Zdroj: SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice, s. 72.

Obr. 5 - Oběh průvodního dokladu

V obrázku č. 5 je znázorněn oběh pěti vyhotovení průvodního dokladu. Pokud je číslo v rámečku, znamená to, že bylo příslušné vyhotovení dané osobě ponecháno. Nejprve zaslal provozovatel odesílajícího daňového skladu I (DS I) vyhotovení č. 1,5 svému celnímu úřadu, který si jedno potvrzení nechal a druhé zaslal zpět. Tímto bylo zahájení dopravy schváleno a zboží mohlo být ze skladu vydáno dopravci. Společně se zbožím obdržel dopravce vyhotovení č. 2,3,4 a předal je provozovateli přijímajícího daňového skladu II (DS II). Po přijetí zásilky potvrdil DS II přijetí zboží, vyhotovení č. 2 si ponechal a zbylá dvě zaslal svému celnímu úřadu II. Celní úřad II zkontroloval správnost údajů na dokladu, a pokud bylo vše v pořádku, poslal potvrzené vyhotovení č. 3 zpět svému DS II, který ho obratem zaslal vysílajícímu DS I. Nakonec uvědomil celní úřad II celní úřad I o ukončení dopravy vybraných výrobků a to nejpozději do 15 kalendářních dnů od přijetí vyhotovení č. 4.

Elektronický systém EMCS a databáze SEED

Papírová forma průvodního dokladu, používaného při dopravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, byla nahrazena elektronickým systémem Excise Movement and Control System, neboli EMCS pro kontrolu přepravy a sledování vybraných výrobků podléhajících spotřební dani. Členské státy EU se dohodly na jeho zavedení v roce 2003. Doprava vybraných výrobků uvnitř Společenství je tedy značně zjednodušena, pohyb vybraných výrobků po území Společenství je možné lépe sledovat a v neposlední řadě je též zkvalitněna kontrolní činnost. Zavedení systému EMCS bylo rozděleno do dvou hlavních fází:

1. Fáze 0 (elektronické potvrzení přijetí zásilky)

Dánsko a Polsko od 1. 1. 2011

Řecko od 1. 6. 2010

Pro ostatní členské země EU od 1. 4. 2010

Daňové subjekty členských zemí tedy musí od 1. 4. 2010 vytvářet pro každou zásilku vybraných výrobků přijatou v režimu podmíněného osvobození elektronické hlášení o přijetí zboží.

2. Fáze 1 (elektronické zahájení dopravy)

AT, BG, CY, CZ, EE, HU, LT, LU, LV od 1. 4. 2010 (iniciující státy EU)
pro ostatní členské země EU od 1. 1. 2011 (neiniciující státy EU)

Iniciující státy začaly s elektronickým zahájením dopravy od 1. 4. 2010. Přesto se i nadále doporučuje každou zásilku, směřující do ostatních zemí EU doprovázet elektronickým výtiskem průvodního dokladu.¹¹

Součástí systému EMCS je Databáze SEED, anglicky nazývána System for the Exchange of Excise Data. Umožňuje všem subjektům na trhu přístup k údajům, které jsou potřebné jak pro správce daně, tak pro podnikatele. Uživatelé zde mohou nalézt informace zejména o provozovatelích daňových skladů, oprávněných příjemcích, daňových zástupcích a případně také o dalších osobách. Dále tu jsou uloženy údaje, mezi které patří číslo plátce

¹¹ *Celní správa České republiky* [online]. c2010, poslední revize 1. 3. 2010 [cit. 2011-01-10]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/aktuality/Stranky/zavedeni-systemu-emcs-v-jednotlivych-clenskyh-zemich-eu.aspx>>.

spotřební daně, jeho obchodní jméno a adresa, datum účinnosti registrace, kategorie vybraných výrobků a mnoho dalších potřebných dat. Díky těmto informacím si mohou podnikatelské subjekty i správce daně ověřovat existenci obchodního partnera, resp. daňového subjektu.

Režim podmíněného osvobození od spotřební daně je dle zákona o spotřebních daních přípustný jen pro velice úzkou skupinu osob. Přesněji řečeno se jedná o dvě osoby, kterými jsou provozovatel daňového skladu a oprávněný příjemce. Uvedené osoby skladují nebo přijímají vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně na základě povolení, k tomuto účelu vydaného. Dále potom vybrané výrobky uvádějí do volného daňového oběhu, s touto skutečností je pak spojena povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

Provozovatelem výrobního, nebo distribučního daňového skladu či obou skladů zároveň se může stát osoba, které bylo uděleno povolení k provozování daňového skladu. Tento provozovatel na základě návrhu na vydání povolení k provozování daňového skladu, získá osvědčení o evidenci a evidenční číslo pro jeden či více daňových skladů. Povolení je povinné k provozování každého založeného daňového skladu zvlášť, přitom však provozovatel nemusí být vlastníkem skladovaných vybraných výrobků.

Činností oprávněného příjemce je přijímat vybrané výrobky z jiného členského státu EU v režimu podmíněného osvobození od daně. Díky oprávněnému příjemci vznikají provozovateli daňového skladu značné výhody. Mezi výhody patří výrazně jednodušší administrativa provozovatele skladu, jelikož se nemusí zabývat jak podáváním daňového přiznání, tak i samotné platby spotřební daně za takto dopravené vybrané výrobky. K provozování činnosti příjemce je potřeba povolení správce daně, které je vydáváno, v případě jednorázové přijetí vybraných výrobků, celním úřadem a v případě opakovaného přijímání celním ředitelstvím.

2.2.2 Volný daňový oběh

Pokud je vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu, vzniká tím pro pláce povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. K této skutečnosti dochází, pokud je vybraný

výrobek přijat osobou, která nemá postavení provozovatele daňového skladu či oprávněného příjemce. Koneční zákazníci, kteří si vybraný výrobek koupili od provozovatele daňového skladu, zaplatí cenu vybraného výrobku včetně spotřební daně, kterou je pak provozovatel daňového skladu či oprávněný příjemce povinen odvést státu. V praxi mohou nastat tři situace, za kterých jsou vybrané výrobky uváděny do volného daňového oběhu.

První z nich nastává ve chvíli, kdy jsou vybrané výrobky vyjmuty z režimu podmíněného osvobození od daně a prodány svému odběrateli. V případě protiprávního vyjmutí jde o situaci, kdy jsou vybrané výrobky například zcizeny z daňového skladu.

Druhý způsob uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu je skutečně, pokud jsou vyráběny mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně, jedná se například o výrobu lihu v pěstitelské pálenici. V případě protiprávní výroby vybraných výrobků se jedná o výrobu mimo daňový sklad, ačkoliv zákon stanovuje, že výroba má v daňovém skladu probíhat. Příkladem je výroba piva pro obchodní účely bez vydaného povolení k provozování daňového skladu.

Poslední situace nastává při dovozu vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození a to i protiprávní. V případě legálního dovozu jsou vybrané výrobky po propuštění do celního režimu volný oběh uvedeny do volného daňového oběhu. Protiprávní uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu nastává v případě, že po propuštění do celního režimu volný oběh dojde k porušení režimu podmíněného osvobození od daně při dopravě do daňového skladu. Nelegální způsob je i samotný protiprávní dovoz vybraných výrobků.

Spotřební daň však nestačí pouze přiznat a zaplatit, ale také kdykoliv na vyžádání správce daně prokázat, že byla přiznána a zaplacená ve správné výši. Pokud se tak nestane, bude plátcí daně doměřena a bude donucen ji státu odvést. Vedle funkce důkazního prostředku, slouží doklady i pro potřeby účetnictví.

Mezi základní doklady používané v praxi patří především:

- Daňový doklad

Doklad je vystavován plátcem daně při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu. Je používán osobou, která si zboží pořídila přímo od provozovatele daňového skladu, oprávněného příjemce nebo výrobce. Je zde uvedeno množství a název prodávaného vybraného výrobku, včetně výše spotřební daně.

- Doklad o prodeji

Vystavuje obchodník, který předtím pořídil vybrané výrobky od jiné osoby včetně spotřební daně. Doklad obsahuje celkovou výši spotřební daně včetně množství vybraných výrobků a jejich názvu.

- Doklad o dopravě

U této příležitosti nedochází k prodeji vybraného výrobku další osobě a jedná se pouze o vlastní přepravu. Doklad vydává osoba, která vybrané výrobky pro dopravu vyskladňuje. Důležitou informací, která je na dokladu obsažena je místo určení, samozřejmě nesmí chybět název a množství vybraných výrobků včetně výše spotřební daně.

- Rozhodnutí celního úřadu o výši vyměření celního dluhu

Rozhodnutí se týká dovozu výrobků ze třetí země do režimu volného oběhu. Celní úřad může vystavit také jiná rozhodnutí, jako například platební výměr.

2.2.3 Osvobození od spotřební daně

Toto označení může vést k zavádějící informaci, že zboží již nemůže být dále zdaněno. Opak je však pravdou, a proto kdykoliv dojde k porušení podmínek, za kterých je vybraný výrobek osvobozen od daně, je nezbytně nutné spotřební daň zaplatit. V Zákoně o spotřebních daních jsou podrobně popsány situace týkající se obecně všech vybraných výrobků. Zejména jsou od spotřební daně osvobozeny tyto vybrané výrobky:

- Vybrané výrobky dovezené v osobních zavazadlech cestujících, na které se vztahuje osvobození příležitostného dovozu, anebo osvobození od cla. Jsou to vybrané výrobky, většinou považované jako dar a z převáženého množství lze usoudit, že zboží nebude předmětem dalšího obchodu.

- Vybrané výrobky, které jsou nakoupeny za stavu ohrožení státu a válečném stavu. V tomto případě by se jednalo o nákup pohonných hmot pro hasičské sbory, armádu ČR, polici a podobně.
- Vybrané výrobky dovezené z jiného členského státu na území ČR ozbrojeným silám NATO. Nezbytnou součástí těchto dopravovaných vybraných výrobků je osvědčení o osvobození od spotřební daně.
- Vybrané výrobky dopravené z území jiného členského státu osobám požívajících výsad a imunit. Tyto vybrané výrobky však musí být opět podloženy osvědčením o osvobození od spotřební daně.
- Vybrané výrobky dovezené ze třetích zemí a jsou těmito zeměmi osvobozeny od daně z přidané hodnoty.¹²

V případě produktu piva, je oblast osvobození od spotřební daně poněkud širší. Do této oblasti patří zejména pivo, které není označeno jako nápoj a není určeno ke konzumaci. Od spotřební daně je dle Zákona o spotřebních daních s komentářem osvobozeno pivo:

- a) *pro výrobu octa uvedeného pod kódem nomenklatury 2209,*
- b) *pro výrobu a přípravu léčiv,*
- c) *pro výrobu přísad při výrobě potravin a nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, nebo*
- d) *pro výrobu potravinářských výrobků, pokud obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků,*
- e) *ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát,*
- f) *které je vyrobeno fyzickou osobou v zařízení pro domácí výrobu piva výhradně pro vlastní spotřebu její a osob s ní tvořící domácnost a osob jí blízkých nebo jejích hostů, až do množství, které nepřesáhne 200 l za kalendářní rok, za podmínky, že nedojde k jeho prodeji,*
- g) *určené k použití jako vzorky pro povinné rozbory, nezbytné výrobní zkoušky nebo jako vzorky odebrané celním úřadem.*¹³

¹² KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář.

¹³ KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář, s. 313.

2.3 Plátcí spotřebních daní a jejich registrace

Pro správné přiznání a zaplacení spotřební daně, musí být přesně vymezeno, komu tato povinnost vzniká, tedy kdo je plátcem spotřební daně. Plátcem je právnická nebo fyzická osoba, které vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. V praxi může dojít k různým situacím, které přímo nesouvisí s povinností spotřební daň přiznat a zaplatit v souvislosti s nakládáním s vybranými výrobky. Jde zejména o vrácení spotřební daně při vývozu do třetí země, nebo při dopravě do jiného členského státu EU. Pokud nastane některá z výše uvedených situací, musí být tyto osoby registrovány jako plátcí u místně příslušného správce daně. Existují však i pláci, kteří z různých důvodů registrační povinnost nemají.

2.3.1 Plátcí daně s povinností registrace

Samotná registrace k dani není nijak složitá, jde pouze o vyplnění patřičného formuláře u místně příslušného správce daně. Pokud však plátcí vznikne povinnost přiznat spotřební daň u více druhů vybraných výrobků, má povinnost registrace ke spotřební dani zvlášť, pro každý vybraný výrobek. K tomuto aktu musí dojít nejpozději do dne vzniku první povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit nebo při prvním uplatnění nároku na vrácení spotřební daně v daňovém přiznání.

Plátcí daně s povinností registrace, jimž vznikla povinností spotřební daň přiznat a zaplatit:

Mezi osoby tvořící základní skupinu plátců patří provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce, výrobce vybraných výrobků, který není provozovatelem daňového skladu. Jednotliví plátcí z této základní skupiny osob se musí zaregistrovat před vznikem povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. Povinnost daň přiznat a zaplatit jim však vzniká teprve, když byl vybraný výrobek uveden do volného daňového oběhu nebo když byl vybraný výrobek ztracen, zničen nebo znehodnocen v režimu podmíněného osvobození od daně, vyjma situace nepředvídatelné a neodvratitelné události.

Plátcí daně s povinností registrace, jimž vznikl nárok na vrácení spotřební daně:

Typickým zástupcem této skupiny je vývozce vybraných výrobků do třetích zemí.

2.3.2 Plátcí daně bez povinnosti registrace

Plátcí daně bez povinnosti registrace, jimž vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit:

Vznik povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit se vztahuje i na osoby, které nemusí být k této dani registrovány. K této skutečnosti může dojít v několika případech. Jedním z nich je situace, kdy byl vybraný výrobek použit k jiným účelům, než na které se vztahuje osvobození od daně. Příklad této osoby může zahrnovat nejprve vrácení spotřební daně, jelikož to spotřeba takového výrobku umožňovala. Poté však byl vybraný výrobek použit pro účely, na které se vztahuje povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit. Druhým případem je dovoz vybraných výrobků ze třetí země neuvedené do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Zde se jedná o zboží určené k podnikání i zboží určené k osobní spotřebě, u kterého nebyly splněny podmínky pro osvobození od spotřební daně. V poslední řadě může dojít ke skladování nebo dopravě vybraných výrobků v tzv. větším rozsahu, přičemž jejich zdanění či oprávněné osvobození je těžko prokazatelné. V tomto případě se jedná o daňové subjekty, prodávající alkoholické a tabákové výrobky, popřípadě minerální oleje. Při kontrole správce daně je však prokázání zaplacení konkrétní spotřební daně pro podnikatele velmi složité, v horším případě se tak nestane vůbec a navíc ještě není znám ani původ vybraných výrobků.

Plátcí daně bez povinnosti registrace, jimž vznikl nárok na vrácení spotřební daně:

Ve druhé skupině plátců bez povinnosti registrace se nacházejí osoby, které zaslaly vybrané výrobky fyzické či právnické osobě do jiného členského státu EU. Jedná se o vybrané výrobky nakoupené v tuzemsku včetně spotřební daně. Jako příklad můžeme uvést obchodníka, který nakoupil alkoholické nápoje v tuzemsku, jejichž cena obsahovala spotřební daň a prodá je do jiného členského státu EU.

2.3.3 Fyzické osoby, které nejsou plátcem spotřební daně z piva

Tímto pravidlem se řídí osoby, které se zabývají domácí výrobou piva a splňují následující podmínky. Dle Zákona o spotřebních daních s komentářem se *„osoba vyrábějící pivo nestává plátcem, jestliže jsou splněny všechny níž uvedené podmínky:*

- a) pivo vyrábí daná osoba sama nebo s fyzickými osobami, které s ní trvale žijí, a společně uhrazují náklady na své potřeby,*

- b) pivo je vyráběno v zařízení pro domácí výrobu piva,*
- c) pivo je vyráběno pro vlastní spotřebu nebo pro spotřebu členů domácnosti dané osoby nebo pro příbuzné v řadě přímé, sourozence a manžela, partnera, popř. další osoby v poměru rodinném nebo obdobném, jestliže by újmu, kterou daná osoba utrpěla, tato osoba důvodně pociťovala jako újmu vlastní nebo hostů,*
- d) pivo je vyráběno v množství nepřesahující 200 litrů za kalendářní rok,*
- e) pivo nebude prodávat.¹⁴*

Pokud však dojde k porušení jedné z těchto podmínek, je nezbytně nutné se zaregistrovat za plátce daně nejpozději do 15 dnů od porušení jedné z podmínek.

¹⁴ KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář, s. 306.

3 Správa daně z piva v ČR

Pokud je Parlamentem ČR vydán patřičný zákon, měla by být zajištěna kontrola jeho řádného dodržování a případné přestupky byly spravedlivě potrestány. Kontrola dodržování zákona v oblasti daní je prováděna prostřednictvím správce daně, který je k této činnosti pověřen. Správci spotřebních daní jsou orgány dohlízející na daňové subjekty, zejména na plnění jejich daňových povinností. Správcovství spotřebních daní je zajištěno celní správou. Na území ČR je struktura celní správy následující:

Generální ředitelství cel

Celní ředitelství

Celní úřady —————> pobočky

Na generálním ředitelství cel má správu spotřebních daní na starosti odbor 23 GŘC. Tento odbor metodicky řídí celní ředitelství, vydává stanoviska pro podřízené útvary a pro daňové subjekty. Dále též zajišťuje komunikaci s ostatními celními správami a orgány Společenství pro oblast spotřebních daní. Odbor 30 GŘC – Právní rozhoduje o odvoláních proti rozhodnutím celních ředitelství v oblasti spotřebních daní. Odbor 24 GŘC – Správy celních a daňových příjmů spravuje uvedené příjmy a metodicky řídí tuto oblast.

Celní ředitelství je nadřízený orgán celním úřadům. Na celním ředitelství vykonává správu spotřebních daní oddělení 23 – Daňové. Toto oddělení metodicky řídí celní úřady a vydává většinu povolení v oblasti spotřebních daní (provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce pro opakované přijímání, atd.). Je však také v jeho pravomoci rozhodnout o odejmutí těchto vydaných povolení. Dále vydává osvědčení o evidenci a stanovuje zajištění daně.

Plátcí spotřebních daní přijdou do styku zejména s celními úřady. Na celním úřadě vykonává správu daně oddělení 024 – Daňové, kterému daňové subjekty podávají daňová přiznání, platí vyměřenou daň a poskytují částky zajištění daně. Celním úřadům se také oznamuje zahájení dopravy vybraných výrobků a mnoho dalších skutečností. Každý daňový subjekt má svůj místně příslušný celní úřad. Místí příslušnost se řídí podle sídla právnické osoby nebo místa bydliště u fyzické osoby.

3.1 Vznik povinnosti daň z piva přiznat a zaplatit

Povinnost daň z piva přiznat a zaplatit vzniká dnem, kdy dojde k porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od daně nebo k porušení podmínek pro osvobození od spotřební daně nebo pokud jsou vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu. Standardní situace, za kterých dochází ke vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit u všech druhů vybraných výrobků jsou především:

- okamžik uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu na území ČR,
- dovoz vybraných výrobků pokud nedošlo k jejich uvedení do režimu podmíněného osvobození od daně,
- ztráta či znehodnocení vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně,
- porušení podmínek pro osvobození vybraných výrobků od daně,
- okamžik, kdy byla spotřební daň vrácena a vybrané výrobky byly následně použity pro jiné účely, než na které se vrácení vztahovalo,
- zaúčtování ztráty či znehodnocení vybraných výrobků,
- nabytí vybraných výrobků nebo jejich prodej plátcí, který skladuje či dopravuje vybrané výrobky, aniž prokáže, že se jedná o vybrané výrobky, popřípadě uvádí vybrané výrobky do volného daňového oběhu, aniž prokáže, že se jedná o zdaněné vybrané výrobky,
- porušení režimu podmíněného osvobození od spotřební daně během dopravy,
- přijetí vybraných výrobků, které byly uvedeny do volného daňového oběhu v jiném členském státě a jsou určeny k podnikání na území ČR,
- zánik či odejmutí povolení pro provozování daňového skladu nebo zvláštního povolení na přijímání vybraných výrobků od daně osvobozených,
- přijetí vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v jiném členském státě, které byly zaslány do ČR osobě neprovozující podnikatelskou ani jinou hospodářskou činnost,
- použití vybraných výrobků pro vlastní spotřebu.

V případě produktu piva mohou nastat ještě dvě specifické situace:

1. Pokud fyzická osoba, která spolu s osobami tvořícími s ní domácnost vyrobí v zařízení pro domácí výrobu piva, pro vlastní spotřebu, pro spotřebu členů její

domácnosti, osob jí blízkých nebo jejích hostů, pivo v celkovém množství větším než 200 l za kalendářní rok anebo pokud dojde k jeho prodeji. Povinnost registrace je do 15 kalendářních dní ode dne, kdy byly porušeny tyto podmínky. Daňové přiznání je pak podáváno za měsíc, ve kterém byly podmínky porušeny.

2. Spotřeba piva přímo v prostorách pivovaru. Jedná se zejména o místa v blízkosti pivovaru, kde se nachází výčepní zařízení a pivo je zde určeno k přímé spotřebě. Celní úřad je oprávněn nařídit způsob zvláštního vedení evidence v případě, že je pivo dopravováno do místa spotřeby přímo z výčepního tanku. Je to zejména kvůli tomu, aby nedocházelo k nekontrolované spotřebě.¹⁵

3.2 Základ daně z piva a platné sazby

Základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech, které se v daňovém přiznání uvádí zaokrouhlené na dvě desetinná místa. Základní sazba daně z piva a snížené sazby daně z piva pro malé nezávislé pivovary za 1 hektolitr a každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny jsou v roce 2011 stanoveny následovně, jak ukazuje tabulka č. 4

Tab. 4 - Základní a snížené sazby daně z piva

Kód nomenklatury	Sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
		do 10 000 včetně	nad 10 000 do 50 000 včetně	nad 50 000 do 100 000 včetně	nad 100 000 do 150 000 včetně	nad 150 000 do 200 000 včetně
2203, 2206	32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář, s. 312.

O tom, jaká sazba daně bude pro daného plátce použita, rozhoduje objem výroby piva. Z tohoto důvodu jsou výrobci rozděleni do pěti velikostních skupin. Pokud je roční výroba piva menší než 200 000 hl, získá výrobce status malého nezávislého pivovaru. Ti výrobci, kteří tento status nezískají, musí svoji produkci zdaňovat základní sazbou daně.

¹⁵ KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář.

3.3 Výpočet daně z piva

Samotný výpočet spotřební daně není nijak složitý, jelikož zde neexistuje možnost odpočtů ani slev na dani. Výpočet je prováděn následovně, jak uvádí vzorec (1):

$$\text{Spotřební daň} = \text{základ daně} \times \text{sazba daně} \quad (1)$$

Výše spotřební daně pro produkt piva je tvořena součinem tří následujících veličin:

1. „množství piva v hektolitrech zaokrouhlené na dvě desetinná místa, u kterého vznikla povinnost přiznat daň,
2. každé celé hmotnostní procento původní mladiny bez zohlednění desetinných míst,
Jelikož se zavádějí stále nové technologické postupy, došlo od 1. 4. 2010 k úpravě ve vyjádření koncentrace piva. Pro výrobu koncentrované mladiny a jejího následného zředování se používá systém „High Gravity Brewing = HGB“. Nyní se tedy pro výpočet daně používá extrakt původní mladiny, který byl vypočten z hotového piva uvedeného do oběhu. Od 1. 4. 2010 je pro výpočet povolen pouze základní Ballingův vzorec.¹⁶
3. základní sazba, resp. některá ze snížených sazeb pro malé nezávislé pivovary.“¹⁷

3.4 Přiznání ke spotřební dani, daňová a platební povinnost

Daňové přiznání je oficiální formulář, sloužící k přiznání vypočtené výše spotřební daně. Vzor tohoto formuláře je zobrazen v Příloze B. Toto daňové přiznání podává plátce daně za každou spotřební daň zvlášť. Je však nutné, aby daňové přiznání bylo podáno ve stanovené, zákonem dané lhůtě, pro každý druh vybraného výrobku. Daňového přiznání je podáváno správci daně v papírové podobě, nyní už také existuje možnost podání elektronického formuláře, který je opatřen zaručeným elektronickým podpisem.

Daňová povinnost je stanovena jako výše spotřební daně, kterou je nutno přiznat a zaplatit za vyrobené či dovezené vybrané výrobky, u kterých vznikla nebo vznikne tato povinnost. Částka výše daně může být buď kladná, nebo nula a vzniká u vybraných výrobků, které

¹⁶ Ballingův vzorec stanovuje extrakt původní mladiny před zakvašením.

¹⁷ KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních Komentář, s. 312.

byly uvedeny do volného daňového oběhu anebo na základě nějakého důvodu nebyly od spotřební daně osvobozeny.

Na rozdíl od daňové povinnosti platební povinnost je částka, kterou musí plátce daně odvést správci daně. Tyto dvě povinnosti mohou být totožné, ale tato skutečnost nemusí platit pokaždé. Platební povinnost je vlastně daňová povinnost snižená o částku vrácené spotřební daně. Z tohoto důvodu, pokud bude vrácená spotřební daň vyšší než daňová povinnost, může plátcí daně vzniknout záporná platební povinnost, která mu bude od správce daně vrácena.

3.5 Zdaňovací období a splatnost spotřební daně

Zdaňovacím obdobím je časově omezená doba, za kterou má plátce daně povinnosti daň přiznat a zaplatit. Plátce daně totiž musí vědět, za jak dlouhé období bude muset daň vypočítávat. Zdaňovacím obdobím v případě spotřebních daní je až na některé výjimky kalendářní měsíc. Tím, že plátce daně příslušnou výši spotřební daně přizná, vzniká mu povinnost tuto částku také odvést správci daně. Splatnost je poslední den lhůty pro zaplacení spotřební daně jejímu správci. Lhůty pro placení spotřební daně však nejsou zcela jednoznačné, jelikož je nutné rozlišit několik skutečností a to:

- o kterou osobou se jedná,
- o jaký druh vybraného výrobku se jedná,
- na základě jakého titulu vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.¹⁸

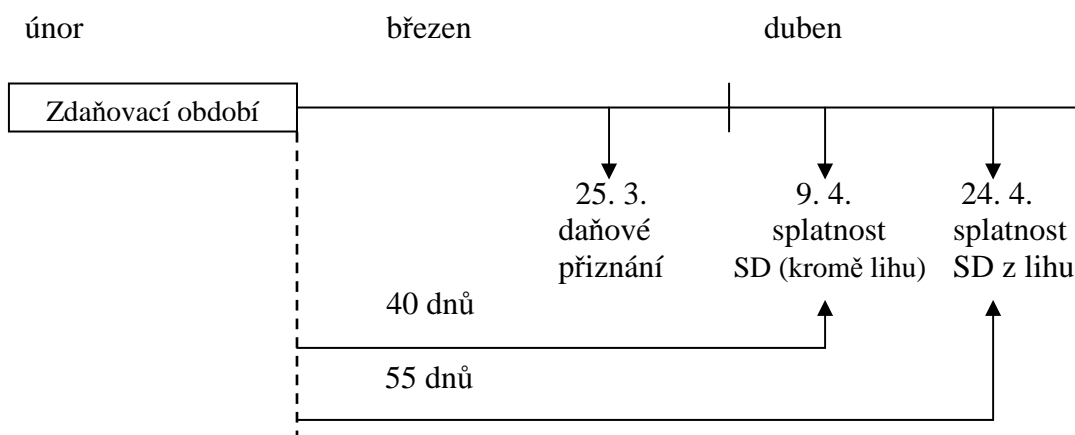
Lhůty přiznávání a placení spotřební daně budou pro lepší orientaci zobrazeny na následujících obrázcích.

3.5.1 Lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně stanovené pro provozovatele daňového skladu, pro provozovatele pěstitelské pálenice, malého výrobce vína a výrobce tichého vína mimo daňový sklad

Provozovatel daňového skladu ihned po výrobě vybraných výrobků uvádí tyto výrobky do režimu podmíněného osvobození od daně. Jelikož další tři skupiny výrobců vyrábějí vybrané výrobky mimo daňový sklad, jsou tyto vybrané výrobky okamžitě uváděny do

¹⁸ SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice.

volného daňového oběhu. Zákon však umožňuje těmto třem skupinám výrobců výjimku, která se týká lhůty pro přiznání a zaplacení daně. Touto výjimkou jim stanovuje stejná pravidla jako pro provozovatele daňového skladu. Pokud by tato výjimka neplatila, museli by zmiňovaní výrobci přiznávat a odvádět spotřební daň za každý den výroby. Obrázek č. 6 ilustruje přesný postup při podání a placení spotřební daně.



Zdroj: SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice, s. 210.

Obr. 6 - Lhůta pro podání běžného daňového přiznání a lhůty splatnosti spotřební daně u provozovatele daňového skladu a dalších vybraných osob

Z obrázku vyplývají tyto skutečnosti:

- Daňové přiznání je podáváno vždy do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období.
- Lhůta splatnosti je pro spotřební daň z lihu 55 dnů po skončení zdaňovacího období. Pro spotřební daň z ostatních vybraných výrobků, tj. z minerálních olejů, piva, vína a meziproduktů se jedná o lhůtu poměrně kratší, a to 40 dnů.

V tomto případě bylo producentům vyhověno, jelikož mají dostatečně dlouhý časový interval na uhrazení své daňové povinnosti. Za dané období mohou být vybrané výrobky prodány konečným spotřebitelům a výrobce vybraných výrobků tak získá finanční prostředky na následné odvedení daně svému správci.

3.5.2 Lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně u oprávněného příjemce (§ 22 a § 23), příjemce (§ 29) a uživatele (§ 13)

Lhůty pro všechny tyto subjekty jsou stejné, jak je zobrazeno na obrázku č. 6.

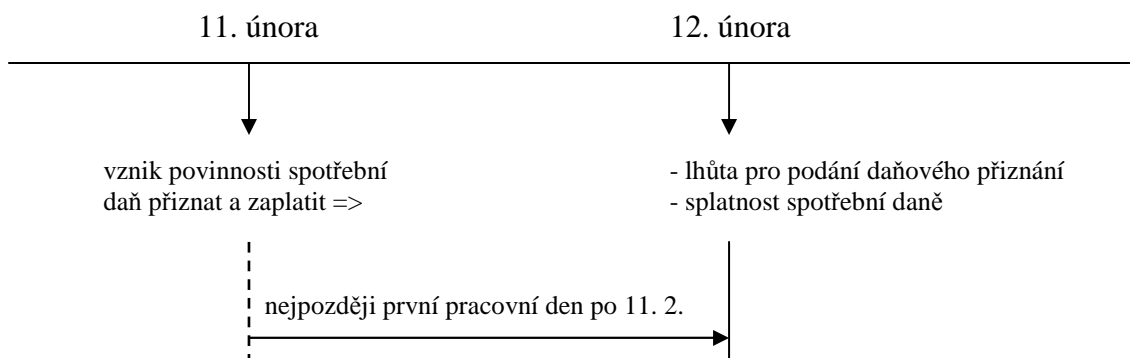
Ačkoliv oprávněný příjemce pro opakované přijímání vybraných výrobků přijímá tyto vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně a okamžikem přijetí je uvádí do volného daňového oběhu, platí pro něj stejné lhůty pro přiznání a zaplacení daně jako pro provozovatele daňového skladu. V praxi to znamená, že přijme vybrané výrobky v rámci deseti doprav z různých členských zemí za jeden kalendářní měsíc a daň přiznává souhrnně za všechny tyto přijaté vybrané výrobky v jednom daňovém přiznání za jedno zdaňovací období (= kalendářní měsíc viz § 17). Stejně postupuje i oprávněný příjemce pro jednorázové přijímání vybraných výrobků.

Osoba, která přijímá vybrané výrobky uvedené do volného daňového oběhu v jiném členském státě pro účely podnikání, přiznává a platí daň z množství vybraných výrobků, které přijal v rámci doprav z jiných členských států ve volném daňovém oběhu za zdaňovací období. Pokud plní povinnosti stanovené zákonem (oznamovací povinnost a zajištění daně) přiznává a platí daň v obecné lhůtě, to znamená do 25. dne po skončení zdaňovacího období podává daňové přiznání a do 40. dne (respektive 55 dnů) po skončení zdaňovacího období hradí daň. Pokud nesplní oznamovací povinnost nebo nezajistí daň, vztahují se na něj lhůty, jak je uvedeno v části 3.5.3.

Obdobná situace je i v případě uživatele. Pokud uživatel použije osvobozené vybrané výrobky pro jiné účely, než na které se vztahuje osvobození od daně, vzniká mu povinnost daň přiznat a zaplatit. Protože zákon nestanovuje specifickou lhůtu pro přiznání a zaplacení daně, použijí se lhůty obecné. Uživatel přizná a zaplatí spotřební daň z množství vybraných výrobků, které použil na jiné účely, za zdaňovací období.

3.5.3 Lhůty pro podání daňového přiznání a splatnost daně v dalších méně častých situacích

V praxi nastávají situace, kdy lhůta pro podání daňového přiznání a splatnost daně je následující den po vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit, jak je uvedeno v obrázku č. 7.



Zdroj: SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice, s. 211.

Obr. 7 - Lhůta pro podání běžného daňového přiznání a splatnost daně v dalších méně častých situacích

Mezi okamžiky, při kterých dochází k povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit první pracovní den po vzniku této povinnosti patří:

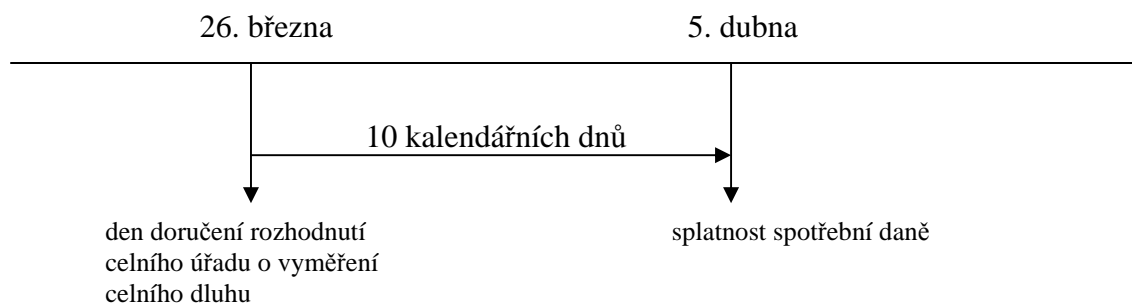
- ztráta či znehodnocení vybraných výrobků během jejich dopravy v režimu podmíněného osvobození od daně,
- okamžik porušení podmínek režimu podmíněného osvobození od daně během dopravy vybraných výrobků.
- nelegální výroba vybraných výrobků mimo daňový sklad

V tomto případě lze z uvedeného obrázku opět vyčíst několik zásad.

- Lhůta pro podání daňového přiznání je totožná s jeho splatností. Tudíž zde neexistuje časová prodleva mezi těmito dvěma termíny. Obojí je nezbytné uskutečnit nejpozději následující pracovní den po vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit.
- Okamžikem pro vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit je ten, kdy jsou vybrané výrobky uvedeny do volného daňového oběhu.

3.5.4 Lhůta splatnosti daně při dovozu vybraných výrobků s výjimkou tabákových výrobků označených tabákovou nálepkou

V případě dovozu vybraných výrobků ze třetích zemí, neplatí povinnost podávání daňového přiznání. Funkci daňového přiznání zde plní celní prohlášení. Daň je při dovozu vybraných výrobků splatná ve lhůtě 10 kalendářních dní ode dne, kdy bylo povinné osobě doručeno rozhodnutí o vyměření celního dluhu, viz obrázek č. 8.



Zdroj: SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice, s. 215.

Obr. 8 - Splatnost daně při dovozu vybraných výrobků s výjimkou tabákových výrobků označených tabákovou nálepkou

10 denní lhůta tedy běží od doručení rozhodnutí o vyměření celního dluhu, jehož součástí je spotřební daň, daň z přidané hodnoty a clo. Výše spotřební daně není vyměřována, pokud není součástí celního dluhu, a tudíž také nevzniká povinnost jejího placení. Tento případ nastává, pokud dovezené vybrané výrobky jsou po propuštění do celního režimu volný oběh uvedeny do režimu podmíněného osvobození od daně, tedy umístěny do daňového skladu.

4. Praktický pohled na spotřební daň z piva

Rozsáhlá legislativní ustanovení pro výběr a správu spotřební daně z piva byla zkoumána v prostředí vybraných subjektů. Případová studie řeší problematiku spotřební daně v kontextu malého nezávislého pivovaru, velkého pivovaru, správce daně – celního úřadu a bude zde zmíněna též pozice daňového poradce. Neméně důležitou informací je zmínka o dokumentaci identifikující daňový subjekt po celou dobu provozování daňového skladu. Každý z pivovarů má svá specifika v řešení svých daňových povinností, proto je vzájemné srovnání obou podniků provedeno pomocí finanční analýzy a kalkulace nákladů. V závěru jsou shrnuty údaje o příjmech do státního rozpočtu ze spotřebních daní a je analyzován proces kontroly správce daně.

4.1 Dokumentace nezbytná pro založení a provoz daňového skladu

K tomu, aby mohl výrobce vybraného výrobku zahájit proces samotné výroby a stát se tak provozovatelem daňového skladu, potřebuje získat důležitá rozhodnutí vydaných správcem daně. Jedná se zejména o registraci, povolení a osvědčení k provozování daňového skladu, bez kterých není možné daňový sklad provozovat. Na základě žádosti podané výrobcem vybraného výrobku jsou celním ředitelstvím vystaveny následující dokumenty:

- Povolení k provozování daňového skladu, viz Příloha C. To je vydáno na základě splnění podmínek pro provozování daňového skladu, uvedených již v předchozích kapitolách teoretické části. Pokud dojde ke změně podmínek, na základě kterých bylo povolení vydáno, je nutné tyto změny celnímu ředitelství oznámit. Nové skutečnosti jsou pečlivě prozkoumány, je vydáno povolení nové nebo celní ředitelství provede pouze změnu v již vydaném povolení.
- Osvědčení o registraci ke spotřební dani z piva, viz Příloha D. Daňový subjekt je ihned po založení daňového skladu registrován ke spotřební dani, v našem případě se jedná o spotřební daň z piva. Na základě tohoto osvědčení komunikuje s místně příslušným správcem daně.

Na základě dalších osvědčení jsou udělovány evidenční čísla, nazývané též SEED ID¹⁹, jak pro provozovatele daňového skladu, tak pro samotný daňový sklad. Jeden provozovatel daňového skladu může být provozovatelem i více než jednoho daňového skladu. Od 1. 4. 2010 jsou obě čísla uváděna na osvědčení současně. Formát evidenčního čísla má přesně danou strukturu čísel, která v sobě zahrnují informace potřebné pro účely správce daně. Evidenční číslo daňového skladu má tuto podobu:

CZ 06 00488 S001

Z uvedeného SEED ID je patrné, že jde o daňový sklad v ČR, označením „CZ“. Za zkratkou státu následují poslední dvě čísla roku, ve kterém byl daňový sklad založen, v uvedeném případě jde tedy o rok 2006. Poté je uvedeno pětímístné pořadové číslo. Dále je v evidenčním čísle zahrnuto písmeno „S“, představující symbol povolení, týkající se daňového skladu. Poslední trojčíslí udává pořadové číslo daňového skladu.

Druhým typem čísla používaným pro účely spotřebních daní je evidenční číslo provozovatele daňového skladu, které má následující tvar:

CZ 00 00488 S000

Jak je možné vidět, toto číslo je velmi podobné evidenčnímu číslu daňového skladu. Pořadové pětímístné číslo zůstává nezměněno.

Další povinností provozovatele daňového skladu je spočítat výši zajištění spotřební daně na vybrané výrobky nacházející se v daňovém skladu. Jelikož většina provozovatelů daňových skladů nemá zájem o to, aby na účtu celního úřadu byly vázány nemalé částky na zajištění daně, mohou požádat celní ředitelství o upuštění od zajištění daně. V případě Velkého pivovaru, a.s., jehož specifika budou rozebrána v následujících kapitolách, bylo od zajištění daně upuštěno. Tato skutečnost byla pivovaru sdělena v Rozhodnutí, viz Příloha E, vydaném celním ředitelstvím.

Pokud je tedy pivovaru vydáno povolení k provozování daňového skladu, přidělena obě evidenční čísla a provozovatel daňového skladu je řádně registrován ke spotřební dani z piva, má splněny podmínky pro zahájení výroby vybraných výrobků.

¹⁹ System of Exchange of the Excise data - Identification data

4.2 Specifika malého nezávislého pivovaru

Pro případovou studii byl vybrán malý nezávislý pivovar²⁰. V tomto pivovaru je vyráběn široký sortiment piva. Jelikož se jedná o výrobce vybraného výrobku, připadá mu povinnost spotřební daň na pivo uvalenou přiznat a zaplatit. Výrobce je zároveň provozovatelem daňového skladu, k čemuž získal patřičné povolení, viz Příloha F. Pivo je ihned po výrobě přemístěno do prostor daňového skladu a nachází se v režimu podmíněného osvobození od daně. Následně je na základě poptávky prodáváno konečným spotřebitelům ve volném daňovém oběhu nebo je v režimu podmíněného osvobození od daně dopravováno jinému provozovateli daňového skladu či oprávněnému příjemci do jiného členského státu EU. Doprava je uskutečňována na území ČR nebo je pivo dopravováno do jiných členských zemí EU, případně je realizován vývoz do třetích zemí. Základní identifikační údaje Malého pivovaru, a.s. jsou shrnuty v tabulce č. 5.

Tab. 5 - Základní údaje Malého pivovaru, a.s.

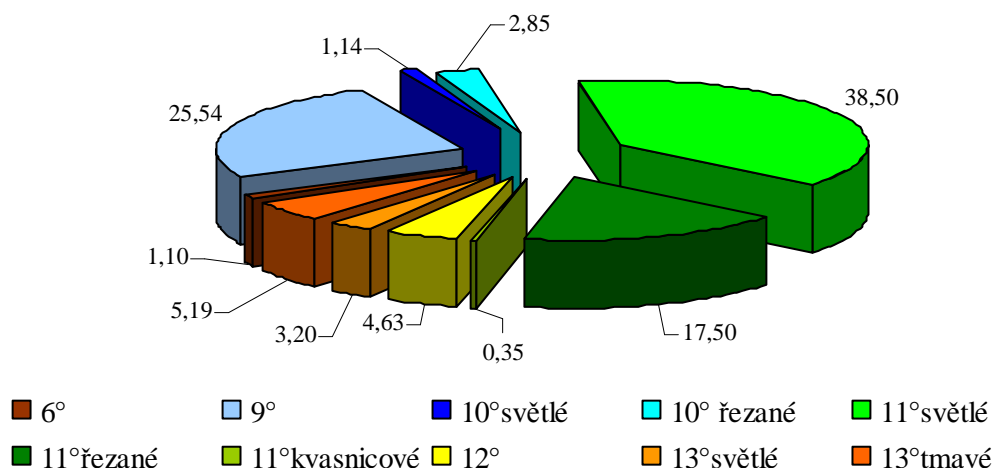
Výstav piva za rok 2010 (hl):	88 241
Počet druhů vyráběného piva:	10
Velikostní skupina podle výroby hl za rok:	nad 50 000 do 100 000 včetně
Sazba daně z piva (Kč/hl):	22,40

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat Malého pivovaru, a.s.

Z tabulky je patrné, že pivovar patří do skupiny malých nezávislých pivovarů, tudíž zdaňuje vybrané výrobky sníženou sazbou daně. Výstav piva není roven výrobě, jedná se o pivo, které bylo prodáno konečnému spotřebiteli, použito na propagaci pivovaru nebo použito k vlastní spotřebě.

²⁰ Vedení zmiňovaného pivovaru si nepřálo zveřejnění svého jména, proto je použit název Malý pivovar, a.s.

Zákazníkům je nabízen poměrně široký sortiment deseti druhů piva různé stupňovitosti. Na obrázku č. 9 je znázorněn podíl jednotlivých druhů piva na celkovém výstavu za měsíc prosinec 2010.



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat Malého pivovaru, a.s.

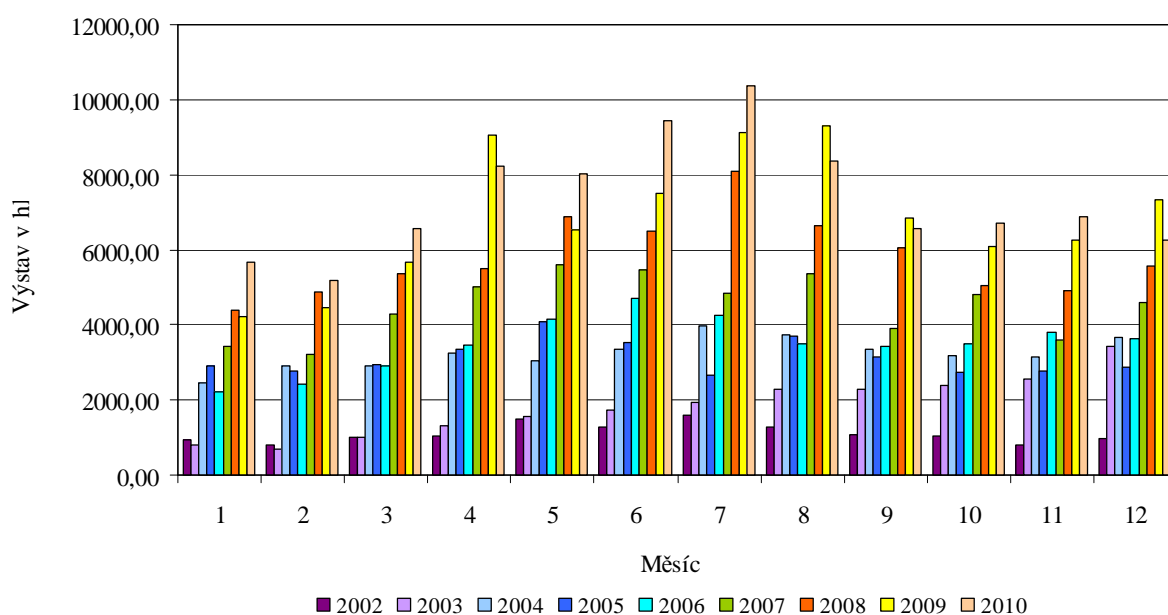
Obr. 9 – Podíl druhů piva v procentech na celkovém výstavu za prosinec 2010

Z uvedených hodnot lze tedy vytvořit závěr, že v období Vánočních svátků spotřebitelé nejvíce preferují pivo 11° světlé, naopak nejmenší spotřeba patří 11° kvasnicové. Na druhém a třetím místě se u spotřebitelů umístilo pivo o stupňovitosti 9° a 11° kvasnicové. Mohlo by se zdát, že v zimním období nebude prodej piva vysoký. Opak je však pravdou. Spotřeba sice nedosahuje takové výše jako v průběhu horkých letních měsíců, ale rozdíly nejsou zdaleka tak veliké, jedná se přibližně o 800hl. Pro vlastní spotřebu a propagaci pivovaru, bylo z celkového prosincového výstavu 6 273 hl v roce 2010 spotřebováno na tyto účely 27 hl piva. Zbylých 1 608 hl bylo prodáno pivovarům a 4 638 hl, čili největší podíl na celkovém výstavu, putovalo do různých velkoobchodů v ČR a v jiných zemích.²¹

Výstav pivovaru za posledních devět let se neustále zvyšuje. Pivovar produkuje stále větší objem hektolitrů různých druhů piv, které je stále více žádáno spotřebiteli v ČR i v zahraničí. Výrazný podíl na tomto zvýšení měla úspěšná marketingová strategie a komplexní změna řízení pivovaru. Přísná kontrola kvality piva je samozřejmostí a tudíž tvoří spolu s výjimečnou recepturou základ spokojenosti zákazníků.

²¹ Tabulky obsahující podíly jednotlivých druhů piva na celkovém výstavu za prosinec 2010 v Malém pivovaru, a.s.

To, jak se v průběhu let 2002 až 2010 měnil výstav piva Malého pivovaru, a.s. je graficky znázorněno na obrázku č. 10.²² Vývoj je zachycen zvlášť za každý měsíc daného roku. Zde je bezpochyby vidět, že výstav piva neustále roste. Toto tvrzení nemusí být patrné při porovnání roku 2009 a 2010, kdy došlo v měsících dubnu 2010, srpnu 2010, září 2010 a prosinci 2010 k poklesu výstavu oproti roku 2009. Měsíční kolísání však nezpůsobilo celkový roční pokles. V roce 2010 tedy opět došlo k navýšení výstavu piva oproti roku 2009, ale pouze o 7 %, což je nejméně za sledované období. K poměrně velkému nárůstu došlo mezi roky 2003 a 2004, jež činil 78 %. Jak bylo zmíněno výše, v průběhu letních měsíců tj. červen, červenec a srpen, dosahuje výstav piva jednoznačně nejvyšších hodnot.



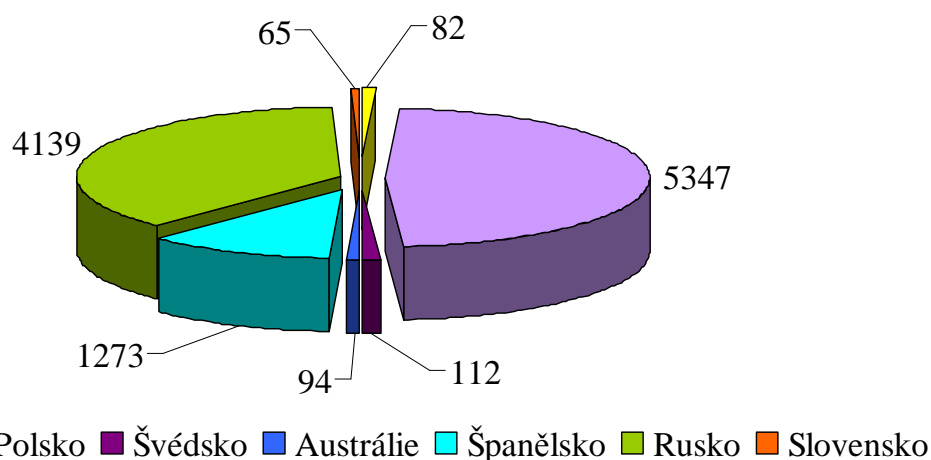
Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat Malého pivovaru, a.s.

Obr. 10 – Výstav piva v letech 2002 - 2010

K růstu výstavu piva zajisté napomohl i vstup ČR do EU, čímž došlo k rozšíření tržního podílu i za hranice ČR. Malý pivovar, a.s. dodává své pivo do Finska, Polska, Švédska, Španělska a Slovenska, vývoz je uskutečňován do Ruska a Austrálie. Z celkového výstavu 88 241 hl za rok 2010 bylo do velkoobchodů těchto zemí exportováno 11 112 hl piva. Poptávka českých velkoobchodů však několikanásobně převyšuje exportované množství. Pro představu jde o 65 132 hl piva, které velkoobchody v ČR za rok 2010 odebraly. Obrázek č. 11 zobrazuje přesné množství hl exportovaných do jednotlivých zemí EU i do třetích

²² Tabulky zachycující výstav piva za období 2002 – 2010 v Malém pivovaru, a.s.

zemí.²³ Největším zahraničním odběratelem českého piva je Polsko s ročním odběrem 5 347 hl. Na druhém místě jsou odběratelé z Ruska, kam v roce 2010 putovalo 4 139 hl. Třetí pozici v oblasti exportu zaujalo Španělsko, kde bylo v roce 2010 spotřebováno 1 273 hl piva. Aby mohlo být pivo do těchto zemí v pořádku exportováno, musí být tento režim pohybu vybraných výrobků ošetřen také z hlediska spotřební daně. Ve skutečnosti mohou nastat dvě situace, kterými jsou uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo do režimu podmíněného osvobození od daně.



Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat Malého pivovaru, a.s.
 Obr. 11 – Export piva v hl do jednotlivých zemí za rok 2010

Problematické dopravy vybraných výrobků mezi daňovými sklady je třeba věnovat obzvláště velkou pozornost, neboť je nutné přesně stanovit termín povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. Transport piva k jeho příjemci je uskutečňován kamionovou dopravou. Doprava je realizována společností, která je vybrána odběratelem. Celkové náklady s tímto spojené hradí odběratel, nikoliv pivovar. Zaměstnanci pivovaru jsou odpovědní pouze za naložení piva do kamionu a za přípravu dokumentů nezbytně nutných pro dopravu vybraných výrobků.

Pivo se nachází v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, jakmile je naloženo do kamionu. Pověřený pracovník pivovaru, disponující elektronickým podpisem a zajišťující komunikaci s celním úřadem, pomocí systému EMCS odešle příslušnému

²³ Tabulky exportu piva do jednotlivých zemí za rok 2010 v Malém pivovaru, a.s.

celnímu úřadu návrh elektronického průvodního dokladu, viz obrázek č. 12. Celní úřad odesláním po kontrole návrhu přidělí elektronickému průvodnímu dokladu správní referenční kód, uváděný pod zkratkou ARC. První dvě čísla určují rok odeslání, druhá dvě písmena označují zemi pořízení, zbývající čísla tvoří unikátní kód. Odesílatel vybraných výrobků a místně příslušný celní úřad jejich příjemce obdrží průvodní doklad formou elektronické zprávy.

Zdroj: *Celní správa České republiky - Uživatelská příručka pro práci s aplikací EMCS* [online]. c2010, poslední revize 29. 11. 2010 [cit. 2011-03-28]. Dostupné z:

<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Info_EMCS/EMCS_DM.pdf>.

Obr. 12 – Detail elektronického dokladu AAD

Elektronický doklad AAD je členěn do několika záložek, v nichž je zahrnuto mnoho informací důležitých k přepravě vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Jsou zde údaje o tom, kdy bylo zboží odesláno, čas, kdy byl doklad AAD schválen celním úřadem, jak dlouho bude trvat přeprava a číslo faktury. Neméně důležité je též místo určení a evidenční číslo přepravy. Tyto informace jsou obsaženy v záložce „Hlavička“. Dále je vyplňována záložka „Odesílatel a příjemce“, v níž se nacházejí údaje o subjektech, mezi kterými je přeprava vybraných výrobků uskutečňována. Dalšími

nezbytnými údaji v záložce „Celní úřady“ jsou informace o celním úřadu odeslání, přijetí, dovozu nebo vývozu. Celním úřadem dovozu se rozumí hraniční celní úřad, kde zboží překročilo hranice při vstupu na území EU. Jedná se tedy o místo odeslání AAD v případě přepravy navazující na dovoz. Celní úřad vývozu je opakem předchozího celního úřadu. V tomto případě se jedná o místo, kde zboží překročilo hranice EU při výstupu zboží. Tyto hraniční celní úřady jsou nahlášeny pívovaru přepravní společností již na začátku dopravy, a tudíž je nezbytné, aby tuto trasu přepravce také realizoval. Ve čtvrté záložce s názvem „Přeprava“ se nachází informace o dopravních prostředcích a o subjektech realizujících přepravu. Záložka „Vybrané výrobky“ obsahuje důležité údaje o přepravovaných vybraných výrobcích, kterými jsou kódové označení vybraných výrobků používané v rámci EU, v případě dovozu se uvádějí údaje o dovozních dokladech. V záložce „Zajištění přepravy“ jsou informace o osobách, zodpovědných za zajištění přepravy. Jsou zde uváděny především údaje o druhu záruky a identifikační číslo záruky. Poslední záložku „Hlášení o přijetí“ vyplňuje příjemce vybraných výrobků. Zde se vyjadřuje k tomu, s jakým výsledkem bylo zboží přijato. Do 1. 4. 2010 mohly nastat situace, kdy bylo zboží přijato bez výhrad, s nesrovnalostmi či došlo k odmítnutí zboží. Od 1. 4. 2010 je možné navíc dojít k odmítnutí pouze části zboží a část je možné přijmout.²⁴

Jelikož se vybrané výrobky nacházejí v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, je povinností pívovaru poskytnout místně příslušnému celnímu úřadu zajištění spotřební daně. Formy tohoto zajištění jsou stejné jako u zajištění na daňový sklad. Dokud není doprava ukončena, je ze stávajícího zajištění daně odečtena částka spotřební daně vypočtená z přepravovaných vybraných výrobků nacházejících se v režimu podmíněného osvobození od daně. Teprve až celní úřad místně příslušný provozovateli přijímajícího daňového skladu v jiném členském státě potvrdí, že byla doprava řádně ukončena, je částka zajištění daně opět uvolněna a vrácena osobě, která zajištění poskytla.

V případě režimu podmíněného osvobození od daně nedochází ke vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit a z tohoto důvodu tedy není přiznávána v daňovém

²⁴ *Celní správa České republiky - Uživatelská příručka pro práci s aplikací EMCS* [online]. c2010, poslední revize 29. 11. 2010 [cit. 2011-03-28]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Info_EMCS/EMCS_DM.pdf>.

přiznání. Jiný postup je dodržován v případě uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu, kdy je daň přiznána v daňovém přiznání a následně musí být zaplacená.

Druhým způsobem dopravy je doprava, kdy se vybrané výrobky nacházejí ve volném daňovém oběhu a jsou dodávány do jiného členského státu. Pokud nastane tato skutečnost, má odesílatel nárok na vrácení již zaplacené spotřební daně, pokud jsou splněny všechny podmínky pro vznik nároku na vrácení daně. V Malém pivovaru, a.s. se však dodání do jiného členského státu uskutečňuje převážně v režimu podmíněného osvobození, tudíž nárok na vrácení daně není možné příliš často využívat.

4.3 Specifika velkého pivovaru

V předchozí podkapitole bylo pojednáno o Malém pivovaru, a.s., který je daňovým skladem a prodává tedy velkou část piva konečnému spotřebiteli. Velký pivovar, a.s.²⁵ musí být též jako výrobce vybraných výrobků provozovatelem daňového skladu. Na rozdíl od Malého pivovaru, a.s. prodává však celý objem vyrobeného piva jedinému odběrateli, kterým je Velký pivovar-Distribuce, s.r.o. Jen minimální část produkce je prodávána firmě stáječící pivo do plechovek. Velký pivovar-Distribuce, s.r.o. působí na trhu jako velkoobchod s nápoji, který prodává pivo konečným spotřebitelům. Aby se Velký pivovar, a.s., jako výrobce piva, mohl plně věnovat kvalitě svého výrobku, převedl svou marketingovou činnost a komunikaci se zákazníky na distribuční firmu, která celou oblast prodeje zajišťuje. Pro srovnání s Malým pivovarem, a.s. jsou v tabulce č. 6 uvedeny základní údaje Velkého pivovaru, a.s.

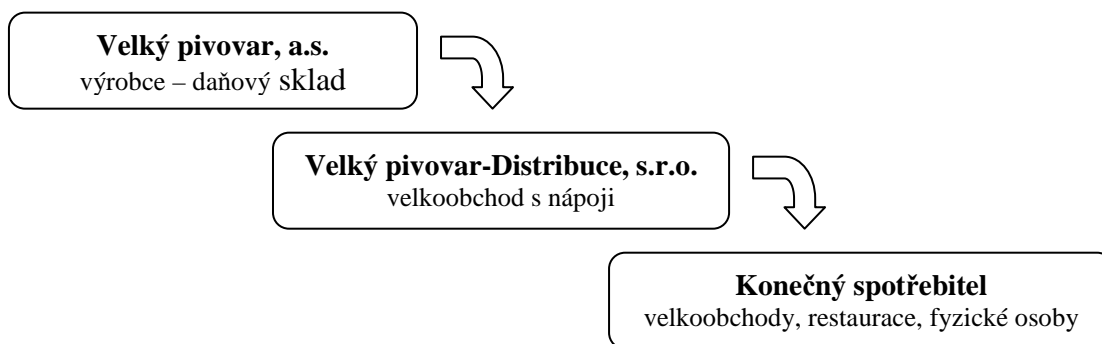
Tab. 6 - Základní údaje Velkého pivovaru, a.s.

Výstav piva za rok 2010 (hl):	570 073
Počet druhů vyráběného piva:	7
Velikostní skupina podle výroby hl za rok:	nad 200 000
Sazba daně z piva (Kč/hl):	32

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat Velkého pivovaru, a.s.

²⁵ Vedení zmiňovaného pivovaru si nepřálo zveřejnění svého jména, proto je použit název Velký pivovar, a.s.

Z uvedených údajů je patrné, že výstav piva Velkého pivovaru, a.s. mnohonásobně převyšuje tuto hodnotu Malého pivovaru, a.s. Tímto se řadí i do velikostní skupiny, pro kterou je ze zákona stanovena sazba spotřební daně ve výši 32 Kč za 1 hl vystaveného piva. Vzhledem k této skutečnosti je zřejmé, že tento výrobce odvádí ze svých vybraných výrobků vyšší částku spotřební daně než Malý pivovar, a.s. Pohyb vybraných výrobků z pivovaru až k samotnému spotřebiteli znázorňuje obrázek č. 13.



Zdroj: Vlastní

Obr. 13 – Pohyb vybraných výrobků od výrobce ke spotřebiteli

Z uvedeného obrázku je patrné, že Velký pivovar, a.s. neprodává ani žádnému zahraničnímu odběrateli. Vystavuje tedy přibližně dvakrát denně fakturu na prodej piva Velkému pivovaru-Distribuce, s.r.o. Výrobce tedy musí spotřební daň přiznat a zaplatit, jelikož uvádí vybrané výrobky do volného daňového oběhu. Velkoobchod nakupuje vybrané výrobky včetně spotřební daně. Odběrateli tohoto podniku jsou i obchodníci z jiných členských států EU. V tomto případě pak Velký pivovar-Distribuce, s.r.o. může na základě žádosti nárokovat vrácení spotřební daně. Za těchto podmínek je pivo doprovázeno zjednodušeným průvodním dokladem společně s fakturou za přepravované zboží a s dodacím listem. Mezi důležité povinnosti Velkého pivovaru-Distribuce, s.r.o. patří vyplňování zjednodušeného průvodního dokladu při dodání vybraných výrobků do jiného členského státu. Tento postup znázorňují obrázky č. 14 až 22. Zjednodušený průvodní doklad, jehož vzor je zobrazen v Příloze G, se vyplňuje celkem ve třech vyhotoveních. Z čehož jedno vyhotovení zůstává v rukou dodavatele, druhá a třetí část putuje spolu s vybranými výrobky k jeho příjemci. Ten si druhý díl zjednodušeného průvodního dokladu ponechá a třetí část s potvrzením o přijetí vrací zpět odesílateli. Odesílatel je povinen vyplnit všechny povinné údaje, pokud tak neučiní, musí být prázdná pole

proškrtnuta, aby nebylo možné nic doplňovat. V prvním poli jsou vyplňovány iniciály odesílatele vybraných výrobků, jako je název, adresa a daňové identifikační číslo. Totožné údaje jsou vyplňovány pro příjemce vybraných výrobků ve čtvrtém poli zjednodušeného průvodního dokladu. V tomto případě se jedná o dodání vybraných výrobků na Slovensko.

<p>1 Odesílatel DIČ CZ 228 331 11</p> <p><input type="checkbox"/> (Jméno a adresa)</p> <p>VELKÝ PIVOVAR - DISTRIBUCE, s.r.o. PIVNÍ 8/22 460 01 LIBEREC 1 CZ</p>	<p>4 Příjemce DIČ SK 888 979 21</p> <p>(Jméno a adresa)</p> <p>JURAJ PIVOŠČENKO BRODNO 25 010 15 ŽILINA SK</p>
--	---

Zdroj: Vlastní

Obr. 14 – Detail pole 1 a 4 zjednodušeného průvodního dokladu

Ve druhém poli je dodavatelem přiděleno pořadové číslo, které se ve většině případů shoduje s pořadovým číslem vystavené faktury za vybrané výrobky.

<p>2 Pořadové číslo</p> <p style="text-align: right;">210 00 40</p>
--

Zdroj: Vlastní

Obr. 15 – Detail pole 2 zjednodušeného průvodního dokladu

Třetí pole obsahuje informace o příslušném celním úřadu země určení. Tomuto úřadu v zemi určení byla doprava vybraných výrobků předem oznámena a tento celní úřad provede kontrolu přepravovaných vybraných výrobků. Páté pole v pořadí nese název přepravce vybraných výrobků, kterým může být odesílatel, příjemce nebo jiná právnická či fyzická osoba zajišťující přepravu. Velký pivovar-Distribuce, s.r.o. dává přednost firmě Schenker, spol. s r.o., mající pobočku v Liberci.

<p>3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa)</p> <p style="text-align: center;">CELNÍ ÚŘAD PRI CINTORINE 36 010 04 ŽILINA</p>	<p>5 Dopravce/dopravní prostředek</p> <p style="text-align: center;">SCHENKER spol. s r.o. PRŮMYŠLOVA' 499 463 12 LIBEREC</p>
---	--

Zdroj: Vlastní

Obr. 16 – Detail pole 3 a 5 zjednodušeného průvodního dokladu

Šestým údajem, potřebným pro přepravu vybraných výrobků je jednací číslo a datum prohlášení. Toto číslo musí být uděleno celním úřadem na Slovensku ještě před zahájením dopravy. Dalším údajem, obsažným v sedmém poli je místo dodání vybraných výrobků. Ve většině případů se jedná o stejnou adresu, jež je uvedena ve čtvrtém poli.

7 Místo dodání	
	BRODNO 25
SK	010 15 ŽILINA

Zdroj: Vlastní

Obr. 17 – Detail pole 7 zjednodušeného průvodního dokladu

V další části zjednodušeného průvodního dokladu, zahrnující pole osm až třináct, jsou uváděny údaje výhradně o přepravovaných vybraných výrobcích. Pole označeno číslem osm zobrazuje označení vybraných výrobků včetně obalů, sloužících k jejich přepravě. V případě Velkého pivovaru-Distribuce, s.r.o. se jedná o čtyři druhy piva, dodávaného na Slovensko, kterými jsou pivo 10° výčepní, 11° světlý ležák, 13° světlý ležák a pivo 13° tmavý ležák. Převážními obaly jsou v tomto případě sudy o objemu třicet a padesát litrů.

8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení			
PIVO 10	VÝČEPNÍ	8 KS	KEG ̃ 50l
PIVO 11	SVĚTLÝ LEŽÁK	54 KS	KEG ̃ 50l
PIVO 13	SVĚTLÝ LEŽÁK	18 KS	KEG ̃ 30l
PIVO 13	TMAVÝ LEŽÁK	4 KS	KEG ̃ 30l

Zdroj: Vlastní

Obr. 18 – Detail pole 8 zjednodušeného průvodního dokladu

V polích devět až třináct se nacházejí údaje o celkovém množství, v případě piva se jedná o měrnou jednotku hektolitry. Potřebným údajem je též kód nomenklatury vybraných výrobků, jenž je u produktu piva 220 302 00. Dále je zde uvedena hrubá hmotnost celé zásilky a čistá hmotnost bez přepravních obalů. Ve třináctém poli je celková částka uvedená na vystavené faktuře za vybrané výrobky. Pokud vybrané výrobky nejsou určeny k prodeji, uvádí se zde jejich obchodní hodnota.

9 Kódy vybraných výrobků (kód KN)	
220 302 00	
10 Množství	11 Hrubá hmotnost (kg)
37,6 hl	4852
	12 Čistá hmotnost (kg)
	3760
13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků	
115 795 Kč	

Zdroj: Vlastní

Obr. 19 – Detail polí 9-13 zjednodušeného průvodního dokladu

Nedílnou součástí je osvědčení, které je vyžadováno zejména na druhém a třetím vyhotovení. Pro tyto účely se jedná především o malé nezávislé pivovary, které využívají snížené sazby spotřební daně. Velký pivovar-Distribuce, s.r.o., i přesto že odebírá pivo od velkého pivovaru, tuto kolonku číslo čtrnáct vyplňuje.

14 Osvědčení (určitá vína a alkohol, malé pivovary)
POTVRZUJEME, ŽE PIVO BYLO VYROBENO PIVOVAREM S ROČNÍM VÝSTAVEM NAD 200 000 HL STANOVENÉM DLE ROČNÍHO VÝSTAVU V PŘEDCHÁZEJÍCÍM KALENDÁŘNÍM ROCE.

Zdroj: Vlastní

Obr. 20 – Detail pole 14 zjednodušeného průvodního dokladu

Na závěr je odesílatelem vyplňováno pole číslo patnáct osobou odpovědnou za dopravu vybraných výrobků. V této kolonce musí být též zaškrtnuto, zda si odesílatel přeje zaslat zpět třetí díl vyhotovení s potvrzením přijetí. Nakonec je odpovědnou osobou doplněno její jméno, podpis, datum a místo vyhotovení.

15 Za správnost údajů v poli 1-13:	
Prosím zaslat zpět výtisk 3	<input checked="" type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (*)
Podnik podepsaného (tel. číslo)	
VELKÝ PIVOVAR - DISTRIBUCE, S.R.O. PIVNÍ 8/22 460 01 LIBEREC 1 TEL: 482 885 774	
Jméno podepsaného	
JOSEF VOPRÁTKO	
Místo, datum	
19.2.2011, LIBEREC	
Podpis	

Zdroj: Vlastní

Obr. 21 – Detail pole 15 zjednodušeného průvodního dokladu

Po vyplnění všech polí jsou údaje ještě jednou překontrolovány, a pokud je vše v pořádku, mohou být vybrané výrobky společně se zjednodušeným průvodním dokladem, vystavenou fakturou a dodacím listem zaslány příjemci v jiném členském státě. Pokud jsou vybrané výrobky bez problému dodány, celní úřad místně příslušný zemi určení potvrdí razítkem druhou a třetí část zjednodušeného průvodního dokladu v kolonce A. Stejně důležitá je též druhá strana zjednodušeného průvodního dokladu, kde se nachází potvrzení o přijetí ze strany příjemce. Ten svým podpisem stvrzuje, že všechny vybrané výrobky v dokumentu uvedené, byly přijaty.

A Záznamy o kontrole	
DOKLADOVÁ KONTROLA SUHRAŠI	
kpt.  DURANOVÁ E. 10245	
Pokračování na zadní straně výtisku 2 a 3	

Zdroj: Vlastní

Obr. 22 – Detail pole A zjednodušeného průvodního dokladu

Spotřební daň již byla provozovatelem odesílajícího daňového skladu zaplacená. Na základě potvrzeného zjednodušeného průvodního dokladu a na základě potvrzení o zaplacení spotřební daně, viz Příloha H, může být Velkým pivovarem-Distribuce, s.r.o. uplatněn nárok na vrácení spotřební daně.

Nárok na vrácení spotřební daně vzniká též při doložení potvrzení, že dodávané vybrané výrobky jsou v daném členském státě od spotřební daně osvobozeny. Systém byl zaveden kvůli zamezení dvojího zdanění v rámci EU. Pokud chce pivovar uplatňovat nárok na vrácení spotřební daně je povinen zaslat celnímu úřadu dopis, ve kterém je přesně popsáno, jaká částka spotřební daně by měla být vrácena. Používaná forma zmiňovaného dopisu je součástí Přílohy I.

4.4 Finanční analýza a kalkulace nákladů obou pivovarů

Každý z pivovarů má svá specifika, a proto je v mnoha situacích lze jen stěží srovnávat. Finanční analýza však pomocí vybraných poměrových ukazatelů umožňuje porovnání těchto dvou subjektů zejména v oblasti rentability, aktivity, zadluženosti a likvidity. Z účetních výkazů za zdaňovací období 2009 je možné hodnoty poměrových ukazatelů vypočítat u každého pivovaru zvlášť a pomocí grafického znázornění zhodnotit jejich ekonomickou situaci. Prvními hodnotami, které budou analyzovány, jsou ukazatele rentability. Jde zejména o poměr mezi finančními prostředky plynoucí z aktivit pivovaru a mezi finančními prostředky do podnikání vložené.

- Rentabilita celkového kapitálu představuje poměr účetního výsledku hospodaření a celkových pasiv. Tento ukazatel udává, kolik korun zisku připadá na 1 Kč celkového vloženého kapitálu.²⁶

Tab. 7 – Výpočet rentability celkového kapitálu

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
ROA Malého pivovaru, a.s.	5 036 tis. Kč/ 75 460 tis. Kč	0,07
ROA Velkého pivovaru, a.s.	217 543 tis. Kč/ 577 860 tis. Kč	0,38

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

²⁶ VORBOVÁ, H. Výkaz cash flow a finanční analýza.

Výsledná hodnota u Malého pivovaru, a.s. udává, že 0,07 Kč zisku připadá na 1 Kč celkového vloženého kapitálu. U Velkého pivovaru, a.s. je hodnota vyšší, kde na 1 Kč celkového vloženého kapitálu připadá 0,38 Kč zisku.

- Rentabilita vlastního kapitálu v sobě zahrnuje podíl výsledku hospodaření za účetní období po zdanění a vlastního kapitálu. V těchto hodnotách je zahrnuta informace o zúročení vlastního jmění. Výsledky by měly být vyšší, než jsou u výnosnosti celkového kapitálu.

Tab. 8 – Výpočet rentability vlastního kapitálu

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
ROE Malého pivovaru, a.s.	5 036 tis. Kč/ 29 116 tis. Kč	0,17
ROE Velkého pivovaru, a.s.	217 543 tis. Kč/ 358 929 tis. Kč	0,61

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

U Malého pivovaru, a.s. vyšla rentabilita vlastního kapitálu 0,17 Kč zisku na 1 Kč vlastního kapitálu. Velký pivovar, a.s. disponuje rentabilitou 0,61 Kč zisku na 1 Kč vlastního kapitálu.

Dalšími z řady poměrových ukazatelů jsou ukazatele aktivity, jež mají vypovídací schopnost o tom, jak firma nakládá se svými finančními prostředky či jakou má vyjednávací sílu vůči svým dodavatelům a odběratelům.²⁷

- Obrat celkových aktiv dělí sumu tržeb za prodej zboží a tržby za prodej vlastních výrobků a služeb poměrem celkových aktiv. Ukazatel vyjadřuje, kolikrát se hodnota celkových aktiv promítne do celkových tržeb podniku.

Tab. 9 – Výpočet obratu celkových aktiv

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
OCA Malého pivovaru, a.s.	(612 tis. Kč + 99 865 tis. Kč) / 75 460 tis. Kč	1,33 krát
OCA Velkého pivovaru, a.s.	(9 378 tis. Kč + 823 631 tis. Kč) / 577 860 tis. Kč	1,44 krát

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

²⁷ SYNEK, M. a kol. Podniková ekonomika.

Hodnota celkových aktiv se promítne do celkových tržeb u Malého pivovaru, a.s. 1,33 krát u Velkého pivovaru, a.s. je to 1,44 krát.

- Doba obratu zásob je počítána jako podíl celkových zásob a denních tržeb. Vyjadřuje počet dní, které podnik využívá k nákupu zásob. Tato doba je individuální dle činnosti podniku.

Tab. 10 – Výpočet doby obratu zásob

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
DOZás. Malého pivovaru, a.s.	8 958 tis. Kč / (100 477 tis. Kč / 360)	32 dní
DOZás. Velkého pivovaru, a.s.	43 389 tis. Kč / (833 009 tis. Kč / 360)	19 dní

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Doba obratu zásob je v Malém pivovaru, a.s. vyšší a činí 32 dní. Ve Velkém pivovaru, a.s. je doba obratu zásob pouze 19 dní.

- U doby obratu pohledávek a závazků z obchodního styku je v čitateli uváděna hodnota pohledávek či závazků z obchodního styku, ve jmenovateli jsou to v případě doby obratu pohledávek tržby za prodej zboží a tržby za prodej vlastních výrobků a služeb. V případě doby obratu závazků jsou ve jmenovateli uvedeny náklady vynaložené na prodané zboží a výkonová spotřeba. Celý jmenovatel je v obou případech ještě vydělen 360, aby výsledná hodnota byla ve dnech. Výsledné hodnoty ve dnech představují počet dní potřebných k úhradě závazků a pohledávek z obchodního styku.

Tab. 11 – Výpočet doby obratu pohledávek a závazků

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
DOP Malého pivovaru, a.s.	11 276 tis. Kč / (100 477 tis. Kč / 360)	40 dní
DOP Velkého pivovaru, a.s.	28 435 tis. Kč / (833 009 tis. Kč / 360)	12 dní
DOZáv. Malého pivovaru, a.s.	18 602 tis. Kč / (66 692 tis. Kč / 360)	100 dní
DOZáv. Velkého pivovaru, a.s.	36 739 tis. Kč / (534 533 tis. Kč / 360)	25 dní

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Pohledávky jsou Malému pivovaru, a.s. hrazeny ve lhůtě 30 dnů, doba splatnosti závazků je u tohoto pivovaru 100 dní. Platební morálka odběratelů Velkého pivovaru, a.s. je 12 dní, závazky jsou hrazeny též v poměrně krátké době 25 dnů.

Ukazatelé likvidity se zaměřují na schopnost podniku dostát svým krátkodobým závazkům prostřednictvím jejich úhrady v peněžních prostředcích. Existují tři stupně likvidity.

- Běžná likvidita vyjadřující poměr oběžných aktiv ke krátkodobým závazkům. Má význam zejména pro krátkodobé věřitele. Čím vyšší je výsledek ukazatele, tím je platební schopnost podniku lepší. Ideální je hodnota v intervalu 1 až 2.

Tab. 12 – Výpočet běžné likvidity

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
BL Malého pivovaru, a.s.	38 708 tis. Kč / 25 969 tis. Kč	1,49
BL Velkého pivovaru, a.s.	169 926 tis. Kč / 103 498 tis. Kč	1,64

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Hodnota běžné likvidity vyšla u Malého pivovaru, a.s. 1,49. Velký pivovar, a.s. má tuto hodnotu nepatrně vyšší, a to 1,64.

- Pohotová likvidita ze svého výpočtu vynechává hodnotu zásob, které nelze proměnit na peníze v krátké době. U výrobních podniků, kterými jsou i pivovary, může být hodnota likvidity vynecháním tohoto čísla výrazně změněna. Jelikož mají zásoby nízký stupeň likvidity, jsou z tohoto ukazatele odečítány. Optimální výše pohotové likvidity je vyšší než 1.

Tab. 13 – Výpočet pohotové likvidity

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
PL Malého pivovaru, a.s.	(37 708 tis. Kč – 8 958 tis. Kč) / 25 969 tis. Kč	1,1
PL Velkého pivovaru, a.s.	(169 926 tis. Kč – 43 389 tis. Kč) / 103 498 tis. Kč	1,2

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Pohotová likvidita dosahuje nižších hodnot než běžná likvidita. Pro Malý pivovar, a.s. vychází výsledná hodnota 1,1. V případě Velkého pivovaru, a.s. je to 1,2.

- Třetím druhem likvidity je okamžitá likvidita, která umožňuje okamžité splacení závazků finančními prostředky v hotovosti či na bankovních účtech.

Tab. 14 – Výpočet okamžité likvidity

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
OL Malého pivovaru, a.s.	$(1\,161 \text{ tis. Kč} + 18\,988 \text{ tis. Kč}) / 25\,969 \text{ tis. Kč}$	0,78
OL Velkého pivovaru, a.s.	$(285 \text{ tis. Kč} + 70\,494 \text{ tis. Kč}) / 103\,498 \text{ tis. Kč}$	0,68

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Nejnižších výsledků ze všech ukazatelů likvidity dosahuje pohotová likvidita. V Malém pivovaru, a.s. se jedná o hodnotu 0,78, u Velkého pivovaru, a.s. je to 0,68.

Poslední druhem poměrových ukazatelů, které budou u pivovarů analyzovány, jsou ukazatelé zadluženosti. S jejich pomocí lze zjistit kolik procent podniku tvoří cizí kapitál.

- Celková zadluženost představuje poměr cizích zdrojů k celkovým pasivům. Je důležitým ukazatelem pro dlouhodobé věřitele například pro banky. Měří podíl věřitelů na celkovém kapitálu.

Tab. 15 – Výpočet celkové zadluženosti

Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
CZ Malého pivovaru, a.s.	$46\,280 \text{ tis. Kč} / 75\,460 \text{ tis. Kč}$	61 %
CZ Velkého pivovaru, a.s.	$216\,964 \text{ tis. Kč} / 577\,860 \text{ tis. Kč}$	38 %

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Zadluženost Malého pivovaru, a.s. je poměrně vysoká, a to 61 %. Velký pivovar, a.s. je zadlužen z 38 %.

- Ukazatel úrokového krytí je podílem mezi provozním výsledkem hospodaření a nákladovými úroky. Čím je koeficient vyšší, tím je situace podniku příznivější.

Tab. 16 – Výpočet úrokového krytí

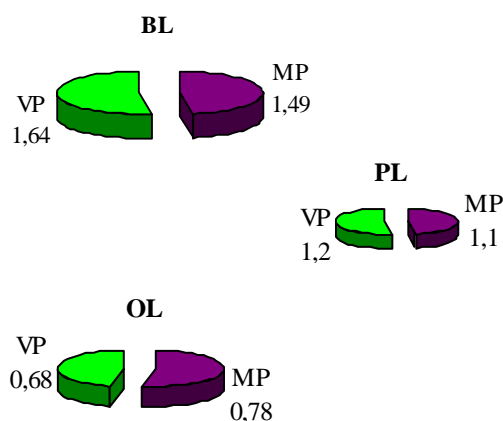
Ukazatel	Výpočet	Výsledná hodnota
UK Malého pivovaru, a.s.	5 444 tis. Kč / 461 tis. Kč	11,81
UK Velkého pivovaru, a.s.	273 309 tis. Kč / 5 281 tis. Kč	51,75

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

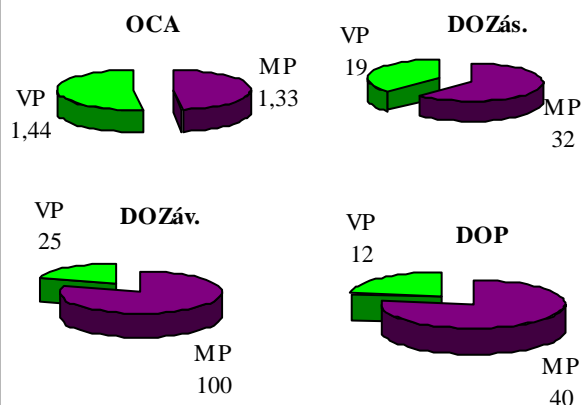
Příznivější je situace ve Velkém pivovaru, a.s., který je schopen pokrýt své nákladové úroky 52 krát. U Malého pivovaru, a.s. je to možné pouze 12 krát.

Výsledné hodnoty finanční analýzy je třeba doplnit komentářem a porovnat je s optimálními hodnotami. Pro jednodušší zhodnocení všech vypočtených hodnot poměrových ukazatelů bude použit obrázek č. 23.

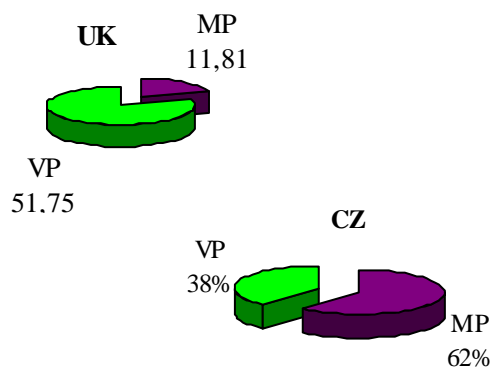
ukazatelé likvidity



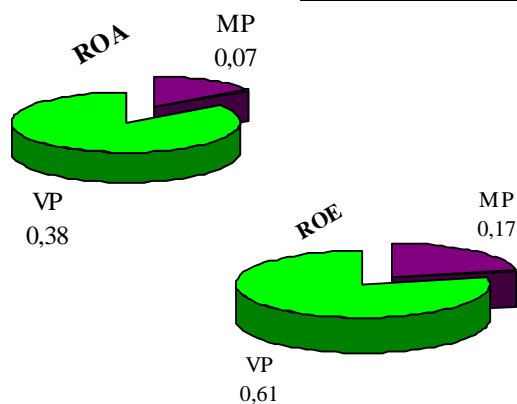
ukazatelé aktivity



ukazatelé zadluženosti



ukazatelé rentability



Zdroj: Vlastní

Obr. 23 – Hodnoty poměrových ukazatelů u obou pivovarů

V případě ukazatelů likvidity mají oba pivovary téměř shodné hodnoty, které se nacházejí ve stanovené normě. Podniky jsou tedy schopné v potřebné době přeměňovat svůj majetek na peníze.

Větších rozdílů je dosahováno, jsou-li porovnávány ukazatele aktivity. U Velkého pivovaru, a.s. je obrat celkových aktiv 1,44, což znamená, že se celková hodnota aktiv promítne více než jednou do ročních tržeb. U Malého pivovaru, a.s. je to jen o 0,11 méně. Velký pivovar, a.s. s dobou úhrady pohledávek 12 dní jednoznačně překonává Malý pivovar, a.s., kterému odběratelé hradí své závazky až po 40 dnech. Tato výrazně kratší doba úhrady pohledávek je způsobena tím, že pivo odebírá pouze jediný odběratel s dobrou platební morálkou, kterým je Velký pivovar-Distribuce, s.r.o. Pokud se jedná o dobu úhrady závazků je na tom opět lépe Velký pivovar, a.s. s dobou splatnosti 25 dní. Malý pivovar, a.s. své závazky hradí ve lhůtě 100 dní. Časové rozpětí nakupování zásob je u Velkého pivovaru, a.s. 12 dní, u Malého pivovaru 32 dní. Tato doba není nijak omezená. To, jak často budou zásoby doplňovány, záleží individuálně na každém podniku. Velký pivovar, a.s. z důvodu větší výroby nakupuje své zásoby v kratším časovém intervalu.

Z hlediska celkového zadlužení vede Velký pivovar, a.s., kde se věřitelé ne celkovém jmění podílejí pouze z 38 %. U Malého pivovaru, a.s. je podíl celkového zadlužení 62 %, což znamená, že na 1 Kč aktiv připadá 0,62 Kč závazků. Aby se pivovar nedostal do finančních obtíží, neměl by už svou zadluženost dále zvyšovat. Při srovnávání ukazatelů úrokového krytí je Velký pivovar, a.s. schopen pokrýt své nákladové úroky přibližně 52 krát, Malý pivovar, a.s. je tohoto schopen zhruba 12 krát.

Skupina ukazatelů rentability zahrnuje výnosnost celkového kapitálu, který je v případě Velkého pivovaru, a.s. 0,38 Kč zisku na 1 Kč celkového vloženého kapitálu. U Malého pivovaru, a.s. je to pouze 0,07 Kč zisku na 1 Kč celkového kapitálu. Při porovnání rentability vlastního jmění oba pivovary dosahují hodnot vyšších než v případě výnosnosti celkového kapitálu, což je příznivý výsledek, kterého by mělo být dosaženo.

Při porovnání všech zmiňovaných ukazatelů je zřejmé, že Velký pivovar, a.s. jednoznačně převyšuje svými hodnotami Malý pivovar, a.s., což je zapříčiněno odlišnou velikostí

každého z nich. Pozitivní zprávou pro tyto podniky může být skutečnost, že ani jeden z ukazatelů finanční analýzy nevykazuje hodnoty mimo stanovené normy.

Pro porovnání ekonomické výkonnosti obou subjektů je možno využít propočtu kalkulace nákladů na jednotku produkce. V pivovarech je vyráběno několik druhů piva, které je plněno do různých přepravních obalů. Z tohoto důvodu je i kalkulace nákladů různá v závislosti na stupňovitosti piva či na jeho obalu. Pro účely kalkulace bylo v obou pivovarech srovnáváno pivo o stupňovitosti 11° plněné do lahví. Do celkové kalkulace se započítávají náklady z různých stádií výrobního procesu. Od nedokončené výroby až po dopravu. Nakonec je k hotovému výrobku připočtena spotřební daň a daň z přidané hodnoty.

Pro komparaci obou subjektů je nejprve provedena kalkulace nákladů nedokončené výroby. U produktu piva to jsou základní suroviny, ostatní energie a mzdy zaměstnanců ve výrobě. V tabulce č. 17 jsou vyjádřeny tyto náklady na 1 hl piva. Malý pivovar, a.s. vyrábí pivo s náklady o 133 Kč na 1 hl vyššími než Velký pivovar, a.s. Cena základních surovin je u obou pivovarů velice podobná. Velký rozdíl je však u nákladů na vodu, který je způsoben tím, že Velký pivovar, a.s. disponuje vlastní studnou. Druhou položkou s rozdílnými náklady jsou mzdy výrobních pracovníků. Ve Velkém pivovaru, a.s. je totiž výroba z větší části automatizovaná oproti Malému pivovaru, a.s., proto jsou zde i nižší mzdové náklady.

Tab. 17 – Kalkulace nákladů na 1hl piva nedokončené výroby

	Velký pivovar, a.s.	Malý pivovar, a.s.
slad	166,19 Kč/hl	178,75 Kč/hl
cukr	41,21 Kč/hl	63,65 Kč/hl
chmel	44,84 Kč/hl	43,88 Kč/hl
extrakty	9,76 Kč/hl	17,82 Kč/hl
chemie	5,19 Kč/hl	11,05 Kč/hl
ostatní	8,85 Kč/hl	12,87 Kč/hl
teplo	20,16 Kč/hl	26,56 Kč/hl
elektřina	20,38 Kč/hl	29,72 Kč/hl
voda	1,18 Kč/hl	19,49 Kč/hl
mzdy	29,87 Kč/hl	76,88 Kč/hl
celkem Kč NV/hl	347,65 Kč/hl	480,66 Kč/hl

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Pivo ve stádiu nedokončené výroby putuje do stáčírny, kde je uskutečňován proces jeho plnění do přepravních obalů. V tabulce č. 18 jsou náklady stáčírny kalkulovány na 10 l, jelikož byla vybrána lahev jako druh přepravního obalu. Lahve ale nejsou prodávány samostatně nýbrž v base po dvaceti kusech. Jedna lahev má obsah 0,5 l. V případě již zmiňovaného obalu je třeba započítat náklady na etikety, víčka a další náklady se stáčením piva spojené. Náklady Malého pivovaru, a.s. jsou skoro jednou tak vyšší než u Velkého pivovaru, a.s. Velkou roli zde hraje opět voda a mzdové náklady. Dále ještě elektřina a teplo. Náklady hotové výroby zahrnující nedokončenou výrobu a stáčení piva jsou u Velkého pivovaru, a.s. 48,45 Kč na basu piv, u Malého pivovaru, a.s. činí 74,61 Kč na basu piv.

Tab. 18 – Kalkulace nákladů na 10 l piva ve stáčírně

	Velký pivovar, a.s.	Malý pivovar, a.s.
etikety	1,42 Kč/10 l	2,77 Kč/10 l
korunky víčka	2,65 Kč/10 l	2,59 Kč/10 l
chemie	1,17 Kč/10 l	1,40 Kč/10 l
ostatní	0,46 Kč/10 l	1,78 Kč/10 l
teplo	2,70 Kč/10 l	4,25 Kč/10 l
elektřina	1,09 Kč/10 l	2,13 Kč/10 l
voda	0,13 Kč/10 l	1,21 Kč/10 l
mzdy	4,07 Kč/10 l	10,41 Kč/10 l
celkem Kč/10 l (20 piv)	13,69 Kč/10 l	26,54 Kč/10 l

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Nezanedbatelnou součástí kalkulace jsou i režijní náklady. Ty v sobě obsahují výrobní, obchodní a správní režii, vratné obaly a odpisy. Velký pivovar, a.s. je vybaven prvotřídní technologií, proto jsou odpisy přibližně o polovinu vyšší než u Malého pivovaru, a.s., kde je používáno starší vybavení. Obchodní režie je u obou pivovarů přibližně na stejné úrovni. Velký rozdíl je patrný ve výrobní a správní režii. Náklady ve výrobě jsou v Malém pivovaru, a.s. mnohem vyšší, jelikož tento pivovar disponuje zastaralou technologií, pomocí které nelze dosáhnout takových hodnot jako v případě Velkého pivovaru, a. s. s dokonalejším vybavením. Správu v Malém pivovaru, a. s. vykonává více pracovníků, ve Velkém pivovaru, a. s. je například ostraha objektu zabezpečena průmyslovými kamerami.

Tab. 19 – Kalkulace režijních nákladů na 10 l piva

	Velký pivovar, a.s.	Malý pivovar, a.s.
výrobní	6,68 Kč/10 l	23,62 Kč/10 l
vratný obal	2,78 Kč/10 l	2,42 Kč/10 l
obchodní	13,43 Kč/10 l	13,52 Kč/10 l
správní	8,29 Kč/10 l	20,92 Kč/10 l
odpisy	5,99 Kč/10 l	3,50 Kč/10 l
celkem Kč/10 l (20 piv)	37,17 Kč/10 l	63,98 Kč/10 l

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Tabulka č. 20 porovnává celkové náklady na hotový výrobek včetně spotřební daně a daně z přidané hodnoty. Celkové náklady na jedno lahvové pivo o stupňovitosti 11° jsou u Malého pivovaru, a.s. o 2,60 Kč vyšší.

Tab. 20 – Kalkulace celkových nákladů na 1 lahvové pivo

	Velký pivovar, a.s.	Malý pivovar, a.s.
náklady bez DPH a SD na 1 hl	856,20 Kč	1 385,90 Kč
náklady bez DPH a SD na 10 l	85,62 Kč	138,59 Kč
náklady bez DPH a SD na 1 pivo (0,5 l)	4,28 Kč	6,93 Kč
spotřební daň na 1 hl	352,00 Kč	246,00 Kč
spotřební daň na 10 l	35,20 Kč	24,60 Kč
spotřební daň na 1 pivo (0,5 l)	1,80 Kč	1,20 Kč
daň z přidané hodnoty	20%	20%
celkem náklady včetně SD a DPH na 1 hl	1 449,84 Kč	1 958,28 Kč
celkem náklady včetně SD a DPH na 10 l	144,98 Kč	195,83 Kč
celkem náklady včetně SD a DPH na 1 pivo (0,5 l)	7,20 Kč	9,80 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování dle interních dat pivovarů

Z vypočtené kalkulace nákladů na 1 lahvové pivo je zřejmé, že Malý pivovar, a.s. prodává své pivo s nižším ziskem než Velký pivovar, a.s. Ten si díky nižším nákladům může dovolit větší marži na prodáváném výrobku. Mzdy zaměstnanců jsou nižší u Velkého pivovaru, a.s. jelikož je účetnictví zpracováváno externí firmou a náklady spojené s distribucí výrobků jsou v kompetenci Velkého pivovaru-Distribuce, s.r.o. Malý pivovar, a.s. má na všechny tyto úkony své zaměstnance. Velký pivovar, a.s. může své výrobní náklady snižovat díky většímu objemu výroby a nižším výrobním a správním nákladům. Malý pivovar, a.s. má zase výhodu v případě nižší sazby spotřební daně. Jak je z kalkulace patrné, spotřební daň na 1 pivo je u Malého pivovaru, a.s. nižší o 0,60 Kč. Snížená sazba daně výrazně napomáhá Malému pivovaru, a.s. v růstu jeho tržeb. Spotřební daň i daň z přidané hodnoty tvoří přibližně 3 Kč na 1 pivo, což je zhruba jedna třetina celkových

nákladů. Malý pivovar, a.s. by měl do budoucna obměnit výrobní technologii, která může snížit jak mzdové náklady, tak spotřebu energií. Kalkulace jsou v pivovarech prováděny pro různé druhy obalů. Jiné náklady jsou kalkulovány pro sudy, plechovky a ostatní přepravní obaly.

4.5 Role daňového poradce v souvislosti se spotřební daní z piva

Daňový poradce je fyzická osoba, mající oprávnění k provozování této činnosti, kterým je osvědčení daňového poradce a je zapsán v Komoře daňových poradců ČR. Jelikož je problematika daní poměrně složitou oblastí, pomáhá sestavovat daňová přiznání podnikatelům i fyzickým osobám do tohoto prostředí nezasvěcených. Specializací tohoto povolání však není jen sestavení daňového přiznání, daňoví poradci jsou najímáni většinou velkými firmami z důvodu optimalizace daňového základu dle platné legislativy. V jiných případech jsou zplnomocněni k jednání jménem daňového subjektu před správcem daně. V neposlední řadě mají též právo, na základě plné moci, podat daňovému subjektu přiznání k dani z příjmu v prodlouženém termínu, tedy 30. 6. po skončení zdaňovacího období.

V oblasti spotřebních daní je zdaňovacím obdobím až na některé výjimky kalendářní měsíc. Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit a tedy i sestavit daňové přiznání vzniká v kalendářním měsíci, kdy byly porušeny podmínky pro osvobození vybraných výroků od spotřební daně. V daňovém přiznání je tedy počítána spotřební daň pouze za vybrané výrobky, které byly uvedeny do volného daňového oběhu, nikoli za všechny vybrané výrobky za daný měsíc vyrobené. V případě pivovaru se jedná o celkový výstav za daný kalendářní měsíc.

Samotné vyplnění daňového přiznání ke spotřební dani z piva je jednodušší, například oproti přiznání k dani z příjmů. Na následujících obrázcích je uveden postup samotného vyplňování již zmíněného daňového přiznání. Výše spotřební daně z piva u Malého pivovaru, a.s. je vypočtena za měsíc prosinec 2010. Podkladem pro výpočet daně je výstav piva v hektolitrech dle jednotlivé stupňovitosti. Tabulka č. 21 uvádí tyto potřebné údaje o výstavu za prosinec dle jednotlivých druhů piva.

Tab. 21 - Údaje sloužící jako podklad pro daňové přiznání za prosinec 2010

Stupeň piva	6°	9°	10°	11°	12°	13°
Výstav piva v hl	69	1 603	250	3 535	290	526

Zdroj: Vlastní

Z výše uvedených hodnot je možno spočítat přesnou výši spotřební daně z piva za zdaňovací období prosinec 2010, která musí být státu řádně a včas odvedena. Ještě než daňový poradce přistoupí k samotnému vyplňování vystavených hektolitrů, je zapotřebí zadat do přiznání základní údaje o plátcí spotřební daně, kterými jsou název místně příslušného celního úřadu, daňové identifikační číslo daňového subjektu, informace o tom, zda se jedná o řádné, opravné či dodatečné daňové přiznání. Řádné přiznání je podáváno do 25. dne následujícího měsíce po skončení zdaňovacího období. Opravné daňové přiznání je zasíláno z důvodu napravení chybného řádného přiznání, odevzdaného správci daně ještě před termínem pro řádné odevzdání. Dodatečný formulář daňového přiznání je předkládán po řádném termínu odevzdání, pokud jsou daňovým subjektem zjištěny chyby v řádném přiznání. Následně po podání dodatečného daňového přiznání může být daňovému subjektu vyměřena sankce.

Dále je na přední straně daňového přiznání, viz obrázek č. 24, uvedeno o jaký druh vybraného výrobku se jedná a zdaňovací období, ve kterém nastaly skutečnosti pro přiznání a zaplacení spotřební daně z piva.

PŘIZNÁNÍ

Počet příloh **0**

ke spotřební dani z

podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

za zdaňovací období: *1) měsíc rok

Zdroj: Vlastní

Obr. 24 – Detail daňového přiznání – první strana

Neméně důležitou informací pro správce daně je identifikační číslo, název a sídlo právnické osoby, která je povinna spotřební daň přiznat a zaplatit. Na straně druhé je zobrazen samotný výpočet spotřební daně z piva, jak je uvedeno na obrázku č. 25.

V uvedených sloupcích je doplněno označení vybraných výrobků. Tímto číselným označením je stanovena sazba daně pro daný vybraný výrobek. V případě Malého pivovaru, a.s. je užito čísla 220303, které je určeno pro sazbu daně 22,40 Kč/hl piva. Ve sloupci 3 je zadána měrná jednotka, v dalších sloupcích stupeň Plato a počet hektolitrů, které byly za dané období pivovarem vystaveny. Vynásobením počtu hektolitrů sazbou daně a stupni Plato je spočítána přesná výše spotřební daně pro každý druh piva zaokrouhlena na celé Kč nahoru.

sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7	sl. 8
č. ř.	Označení vybraných výrobků	MJ	Procento	Množství vybraných výr.	Daň	Nárok na vrácení daně	Kód
1	a 220303	hl	6	69.00	9 274		
	b						
2	a 220303	hl	9	1 602.12	322 988		
	b						
3	a 220303	hl	10	250.29	56 065		
	b						
4	a 220303	hl	11	3 534.84	870 985		
	b						
5	a 220303	hl	12	290.44	78 071		
	b						
6	a 220303	hl	13	526.31	153 262		
	b						

Zdroj: Vlastní

Obr. 25 – Detail daňového přiznání – výpočet spotřební daně

Součtový řádek na konci druhé strany uvádí celkovou daňovou povinnost Malého pivovaru, a.s. za prosinec 2010, kdy byl celkový výstav 6 273 hl za pivo o stupňovitosti 6°, 9°, 10°, 11°, 12° a 13°. V praxi je tedy daňové přiznání za prosinec 2010 podáno na celní úřad nejpozději do 25. 1. 2011 a vypočtená výše spotřební daně z piva 1 490 645,- Kč zobrazená v obrázku č. 26, musí být zaplacená na účet celního úřadu do 9. 2. 2011.

II. ODDÍL			
		Záznam plátce	Záznam CÚ
1	Daň ze sloupce 6 celkem	1 490 645	
2	Nárok na vrácení daně ze sloupce 7	0	
3	K odvodu (je-li ř. 1 - ř. 2 kladný) - k vrácení (je-li ř. 1 - ř. 2 záporný)	1 490 645	

Zdroj: Vlastní

Obr. 26 – Detail daňového přiznání – placení daně

Nakonec se daňový poradce, jako osoba sestavující přiznání podepíše a uvede potřebné kontaktní údaje. Pokud je daňový poradce zplnomocněn v oblasti zastupování daňového subjektu před celním úřadem, je zároveň osobou oprávněnou k podpisu. V tomto případě je nutné vyplnit ještě datum narození, evidenční číslo daňového poradce a vztah k právnické osobě.

Daňový poradce je pro oba pivovary nepostradatelnou osobou, která dohlíží na všechny daňové povinnosti. Vyřizuje například vratky spotřební daně při dodání vybraných výrobků do jiných členských zemí. V tomto případě je nutné spočítat přesnou hodnotu daně, která by měla být od správce daně vrácena. S tímto úkonem je též spojena kontrola všech dokladů prokazujících nárok na vrácení již zaplacené daně.

V případě žádosti o vrácení spotřební daně z piva, například z důvodu dodání vybraných výrobků do jiného členského státu, bude postup v této situaci probíhat následovně. Pokud Malý pivovar, a.s. dodal v měsíci prosinci 2010 do EU např. 40 hl piva o stupňovitosti 6°, 1 000 hl piva o stupňovitosti 11° a 255 hl piva o stupňovitosti 13°. Daňový poradce přezkoumá všechny doklady prokazující nárok na vrácení spotřební daně, a pokud nenajde žádné nesrovnalosti, sestaví daňové přiznání, jehož zadní strana je znázorněna na obrázku č. 27.

sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7	sl. 8
č. ř.	Označení vybraných výrobků	MJ	Procento	Množství vybraných výr.	Daň	Nárok na vrácení daně	Kód
1	a	220303	hl	6	40.00	5 376	3
	b						
2	a	220303	hl	11	1 000.00	246 400	3
	b						
3	a	220303	hl	13	255.00	74 256	3
	b						

Zdroj: Vlastní

Obr. 27 – Detail daňového přiznání – výpočet vrácené spotřební daně

Sloupce č. 2, 3, 4 a 5 jsou vyplňovány stejným způsobem, jako když je pivovar povinen spotřební daň zaplatit. Označení vybraných výrobků v sobě musí zahrnovat stejnou výši sazby daně, která již byla státu odvedena. To znamená, že v případě Malého pivovaru, a.s., který státu odvádí spotřební daň se sníženou sazbou 22,40 Kč za 1 hl, si nemůže nárokovat

její vrácení, například se sazbou 32 Kč za 1 hl. Měrnou jednotkou jsou, v tomto případě, opět hektolitry. Ve sloupci č. 4 je udáváno procento extraktu původní mladiny ve stupních Plato. Může nastat situace, kdy pivovar přiznává spotřební daň u více druhů piva a nárok na vrácení uplatňuje jen pro některé druhy, které jsou vyváženy do jiného členského státu. V případě Malého pivovaru, a.s. se jedná o pivo se stupňovitostí 6°, 11° a 13°. Částka, na kterou má pivovar nárok podle jednotlivých druhů, je uvedena ve sloupci č. 7. Do sloupce č. 8 je zadáván kód 3, který označuje, že se jedná o vrácení spotřební daně.

II. ODDÍL			
		Záznam plátce	Záznam CÚ
1	Daň ze sloupce 6 celkem	0	
2	Nárok na vrácení daně ze sloupce 7	326 032	
3	K odvodu (je-li ř. 1 - ř. 2 kladný) - k vrácení (je-li ř. 1 - ř. 2 záporný)	- 326 032	

Zdroj: Vlastní

Obr. 28 – Detail daňového přiznání – vypočtená částka vrácení daně

Pokud jsou všechny hodnoty ze sloupce č. 7 sečteny, vyjde částka 326 032,- Kč, která bude pivovaru vrácena na příslušný bankovní účet. V případě vrácení je toto číslo v řádku 3 II. oddílu daňového přiznání uváděno se záporným znaménkem. Pokud by pivovaru v daném měsíci vznikla daňová povinnost, ponížila by se o sumu hodnot ze sloupce č. 7. Poté by záleželo na tom, jaké znaménko bude mít hodnota v řádku 3, jestli dojde k vrácení nebo k odvodu spotřební daně.

Další neodmyslitelnou povinností daňového poradce, konkrétně ve Velkém pivovaru, a.s. je každoroční přepočítání výše zajištění spotřební daně z piva na vybrané výrobky. Jelikož bylo Velkému pivovaru, a.s. na základě žádosti díky dobré finanční stabilitě a včasnému plnění platebních povinností uděleno upuštění od zajištění spotřební daně, musí být i jeho daňový poradce v neustálém kontaktu s místně příslušným celním úřadem.

Pokud správce daně oznámí svůj příchod do pivovaru za účelem daňové kontroly či místního šetření, je daňový poradce mezi prvními osobami seznámenými s touto skutečností.

4.6 Problematika kontroly daně z piva pohledem správce daně

Kromě problematiky plátců je analyzován i proces kontroly ze strany správce daně.

Pověřený pracovník celního úřadu vykonává kontrolní činnost v pivovaru z důvodu:

- Místního šetření, které by mělo být prováděno přibližně jednou ročně nebo se zahájí na základě nesrovnalostí v daňovém přiznání, či v případě jiných nestandardních situací. Místní šetření je prováděno pracovníky z oddělení kontroly nebo oddělení daňového za určité období. Většinou je zaměřeno na konkrétní problém, jehož vznik je následně pečlivě přezkoumáván. Předmětem kontroly je veškerá evidence, sloužící jako podklad k daňovému přiznání, jedná se především o faktury. Ve většině případů jsou odchylky od běžného stavu rychle vysvětleny a zdůvodněny a místní šetření se uzavře. Může však dojít k tomu, že na základě místního šetření jsou odhaleny rozdílné skutečnosti, jež nebyly dostatečně nebo vůbec podloženy a zdůvodněny. V takovém případě nastává pro pivovar poměrně nepříjemná situace, jelikož takové jednání může vést k otevření daňové kontroly.
- Daňové kontroly prováděné výhradně oddělením kontrol. Kontrola může zahrnovat prověřování období podstatně delšího než v místním šetření. Kontrolovaný daňový subjekt je většinou vybrán namátkově správcem daně, je zde i možnost zahájení kontroly na základě udání nebo jak již bylo řečeno v důsledku výsledků místního šetření. Kontrolou se zjišťuje správnost odvedení spotřební daně a především jestli jsou dodržovány jeho lhůty.

Samotný průběh místního šetření či daňové kontroly je většinou velice podobný. Zpravidla se jedná o následující kroky. Správce daně zašle daňovému subjektu oznámení o tom, že se chystá zahájit daňovou kontrolu nebo místní šetření, jehož součástí je termín zahájení a rozsah kontroly. Správce daně zahájí daňovou kontrolu či místní šetření, při kterém komunikuje s osobou pověřenou k zastupování daňového subjektu před správcem daně ve věci správního řízení. Touto osobou je nejčastěji statutární orgán společnosti, či jiná zplnomocněná osoba, jako například daňový poradce. V průběhu celého procesu mohou být přizvány ještě další osoby spojené s danou problematikou. Průběh kontrolní

činnosti správce daně je zaznamenáván v protokolu. Zde jsou zachyceny veškeré úkony prováděné v průběhu řízení (např. seznam okopírovaných dokladů, připomínky či výhrady ze strany správce daně, atd.). Na závěr daňové kontroly či místního šetření je podepsán protokol o ústním jednání, kde je daňový subjekt seznámen se všemi připomínkami. V případě zjištění porušení podmínek stanovených zákonem nebo stanovených ve vydaném povolení, může být daňovému subjektu udělena sankce pokuty už během provádění daňové kontroly či místního šetření.

Samotný proces kontroly je zaměřen nejprve na plnění podmínek stanovených v povolení k provozování daňového skladu. Jelikož je nutné každou změnu správci daně neprodleně nahlásit, je třeba zkontrolovat, jestli nebylo v této povinnosti ze strany provozovatele daňového skladu něco opomenuto. Dále je zkoumáno řádné vedení evidence vybraných výrobků v návaznosti na účetnictví a na daňová přiznání, která již byla odevzdána. Aby byla spotřební daň správně přiznána a následně zaplacená a aby se pivovar vyhnul sankcím a pokutám kvůli porušení podmínek uvedených v zákoně, je nutné mít alespoň základní povědomí o tom, jak se pivo vyrábí. Případné nedostatky ve výrobním procesu mohou způsobit při kontrole správce daně velké chyby v přiznávání spotřební daně. Zjištění takovéto skutečnosti není pro žádného plátce daně příjemným okamžikem, proto je důležitá kontrola a propojenost ekonomické i výrobní části podniku. Správce daně se zaměřuje kromě kontroly různých evidencí a dokladů i na některá stadia samotné výroby piva.

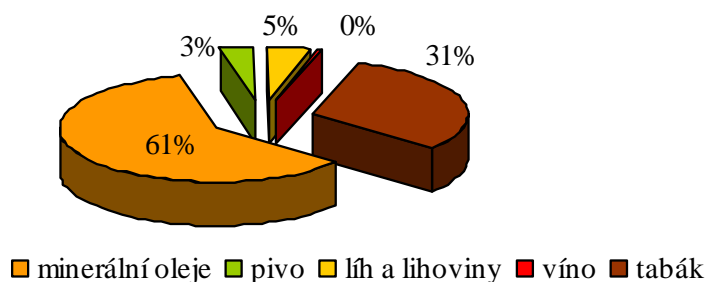
Spotřeba všech surovin je přesně evidována ve varních listech, které jsou předmětem kontroly ze strany správce daně. V rámci výrobního procesu je povolena určitá výše ztrát při výrobě vybraných výrobků, pokud dojde k jejich překročení, vzniká provozovateli daňového skladu povinnost daň přiznat a zaplatit z takto „ztracených“ vybraných výrobků. Pracovník celního úřadu má k dispozici výpočty, pomocí kterých je možné zjistit případné ztráty. Poté výpočty porovná dle souhrnné evidence o výrobě piva, jejíž součástí jsou různé dílčí evidence, spotřebu surovin se ztrátami a zjišťuje, došlo-li k případným daňovým únikům.

Celním úřadem mohou být provedeny namátkové kontroly sacharizace mladiny a může tak dojít ke zjištění, že jsou v pivovaru vařeny tzv. „černé várky“, které nejsou řádně zdaňovány. V krajním případě může správce daně odebrat potřebné vzorky k rozboru, aby bylo možné určit procento původního extraktu mladiny, což je údaj potřebný ke správnému vypočtení spotřební daně. Tyto kroky jsou však ze strany celního úřadu prováděny jen ve velmi ojedinělých situacích.

Správce daně zpravidla jednou ročně kontroluje veškeré vyrobené množství piva včetně zásob a porovnává jej s účetním stavem. Dále se pak zaměřuje na danění spotřeby piva na kulturních a reklamních akcích pivovaru, včetně interní spotřeby. V tomto případě by měl pivovar vést ještě zvláštní evidenci o takovéto spotřebě. Do problému se pivovar může dostat v okamžiku, kdy začne vyrábět nealkoholické pivo. V tomto případě může při odstraňování alkoholu na požadovanou hranici 0,5 % objemových alkoholu, vzniknout mimobilanční líh. Dle výrobců zařízení pro odstraňování alkoholu lze v případě užití těchto postupů získat líh pro technické účely nebo pro výrobu jiných destilátů. Výrobci piva tak může vzniknout příležitost k prodeji nezdaněného lihu, a tím i šance k daňovým únikům. Je proto třeba tuto vedlejší výrobu z daňového hlediska patřičně ošetřit, aby nemohl být pivovar poškozen tím, že bude nařčen z neoprávněného prodeje lihu. Předmětem kontroly může být i výše zajištění daně pro daňový sklad v závislosti na skutečné daňové povinnosti. Tato skutečnost může nastat i v případě zajištění dopravovaných vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně ve vztahu k objemu jejich dopravy. V neposlední řadě existuje přezkoumání oprávněného užívání snížených sazeb spotřební daně z piva u malých nezávislých pivovarů a kontrola celkového vyrobeného množství piva v souvislosti s jejich zařazením do velikostní skupiny. V některých případech může být výroba piva za určitých podmínek osvobozena. Za těchto okolností se správce daně zaměřuje na plnění těchto podmínek.

Kontrole výroby piva však není ze strany správce daně věnována zdaleka taková pozornost, jako jiným vybraným výrobkům a to z toho důvodu, že výše příjmů do státního rozpočtu ze spotřební daně z piva tvoří jen nepatrnou část z celkových příjmů ze všech spotřebních daní. Dalším důvodem je, že si pivo musí zachovat svoji kvalitu, proto si výrobci tohoto nápoje nemohou dovolit jeho nahrazování jinými levnějšími surovinami či

jeho ředění. Pokud by se k tomuto postupu výrobce piva rozhodl, mohl by přijít o své zákazníky. Tyto skutečnosti celní úřad předpokládá, proto jeho kontrola není natolik přísná, jako je tomu třeba u minerálních olejů, kde k různým podvodům dochází. Přesný procentní podíl jednotlivých vybraných výrobků na příjmech do státního rozpočtu v roce 2010 zobrazuje obrázek č. 29.



Zdroj: Poradenské a informační centrum celní správy

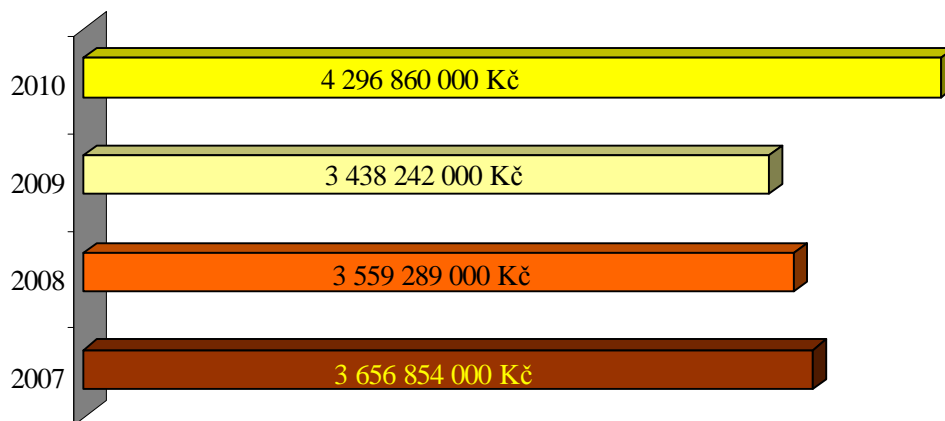
Obr. 29 – Podíl jednotlivých vybraných výrobků na celkovém příjmu ze spotřebních daní

Z uvedených hodnot je potvrzena skutečnost, že vybraná spotřební daň z piva tvoří druhý nejmenší příjem do státního rozpočtu a to pouze 3 %. Největší podíl představují výnosy z minerálních olejů, jejichž zdaňování je ze strany celních úřadů předmětem přísných kontrol. Pokud daná procenta vyjádříme v absolutních hodnotách, jedná se o tyto zůstatky, které byly k datu 31. 12. 2010 vedeny na účtech celní správy ČR, jež jsou spravovány Českou národní bankou.

▪ Spotřební daň z minerálních olejů	83 721 983 000,- Kč
▪ Spotřební daň z tabákových výrobků a nálepek	42 466 762 000,- Kč
▪ Spotřební daň z lihu	6 523 407 000,- Kč
▪ Spotřební daň z piva	4 297 154 000,- Kč
▪ Spotřební daň z vína a meziproductů	319 459 000,- Kč

Tyto příjmy, které za rok 2010 byly vybrány od plátců spotřebních daní, tvoří jistě nemalý příjem do celkového státního rozpočtu. V uvedených hodnotách jsou již zahrnuty jak spotřební daně vnitrostátní, tak i příjmy týkající se zdanění dovozu vybraných výrobků do ČR. V průběhu let se částky zaplacené poplatníky za spotřební daně velice liší. Pro

srovnání budou na obrázku č. 30 znázorněny příjmy ze spotřební daně z piva za roky 2007, 2008, 2009 a 2010.



Zdroj: Poradenské a informační centrum celní správy

Obr. 30 – Příjmy ze spotřební daně z piva v letech 2007 - 2010

Z údajů uvedených v obrázku č. 30 je zřejmé, že v letech 2007 až 2009 výnos ze spotřební daně klesal. Jednalo se přibližně o 3 % až 4 % pokles. V průběhu zmiňovaného období došlo k navýšení základní sazby spotřební daně pouze v roce 2010, kdy tato hodnota činila 32,- Kč za hl a stupeň Plató. V letech 2007 až 2009 se jednalo o částku mnohem nižší a to 24,- Kč za hl a stupeň Plató. I přesto, že ke zvýšení základní sazby daně nedošlo, poklesly daňové příjmy v roce 2009 o 121 046 000,- Kč oproti předchozímu roku 2008. V roce 2010 však došlo k poměrně vysokému nárůstu daňových příjmů, a to ve výši 858 617 000,- Kč. Toto navýšení mohlo být způsobeno vyšší základní sazbou spotřební daně, či přírůstkem výrobců piva ve velikostní skupině, používající základní sazbu daně. Dále je pravděpodobné, že došlo k celkovému zvýšení výstavu piva.

Pracovníci celních úřadů tvoří nedomyslitelnou část v oblasti placení spotřebních daní. Jejich náplní je kontrola a správa spotřebních daní, která je důležitá proto, aby byla daňovými subjekty do státního rozpočtu odváděna správná výše všech spotřebních daní z ČR.

Závěr

Práce se ve své teoretické části věnovala základním aspektům souvisejících se zdaňováním vybraných výrobků na území ČR a srovnala tento proces i v kontextu EU. V úvodu byla zkoumána vlastní výroba piva. Stěžejní aspekty byly představeny v praktické část, jejíž obsah byl tvořen přímo v prostředí všech subjektů, podílejících se na celém procesu počínaje přiznáváním spotřební daně z piva až po její kontrolu.

Hlavním cílem byla analýza průběhu jednotlivých procesů souvisejících s výběrem, výpočtem, odváděním a kontroly spotřební daně v prostředí malého nezávislého a velkého pivovaru. U obou subjektů probíhá proces výpočtu, evidence a přiznávání spotřební daně jiným způsobem. Součástí této analýzy je i komparace základních ekonomických ukazatelů vypočtených pro oba subjekty. Hodnoty zjištěných poměrových ukazatelů byly u Velkého pivovaru, a.s. příznivější v oblasti vyšší likvidity a aktivity, nižší zadluženosti a kratší doby hrazení závazků a inkasa pohledávek. V případě Malého pivovaru, a.s. se však hodnoty pohybovaly v přijatelném rozmezí definovaným odbornými zdroji. To, že Malý pivovar, a.s. nedosahuje takových hodnot jako Velký pivovar, a.s. je způsobeno především jeho velikostí. Výrazně kratší doba inkasa pohledávek u Velkého pivovaru, a.s. je způsobena tím, že má pouze jediného odběratele, kterým je Velký pivovar-Distribuce, s.r.o. s dobrou platební morálkou. Vyšší zadluženost Malého pivovaru, a.s. nastala z důvodu předešlých účetních ztrát, které pivovar musí vyrovnávat pomocí dlouhodobé půjčky. V roce 2009 se dlouhodobé závazky navýšily o nákup nemovitého a movitého majetku, který měl v předchozích letech Malý pivovar, a.s. v pronájmu. Lepších výsledků dosáhl Velký pivovar, a.s. i při kalkulaci nákladů na vyrobené pivo. Díky nižším výrobním nákladům může pivo prodávat s vyšším ziskem než Malý pivovar, a.s.

Spotřební daně přinášejí do státního rozpočtu poměrně vysoký příjem. Podíl spotřební daně z piva však ze všech vybraných výrobků tvoří pouze 3 %. Nejvyšší příjmy jsou vybírány z minerálních olejů a tabáku. Spotřeba vybraných výrobků zatížených spotřební daní nijak výrazně neklesá. Z tohoto hlediska tedy nelze konstatovat, že by spotřebu zdraví škodlivých výrobků lidé omezovali jen kvůli zvýšené spotřební dani. Tento případ nastane až ve chvíli, kdy spotřebitelům nebudou stačit jejich příjmy ke koupi těchto výrobků.

Soupis bibliografických citací

Monografie:

BASAŘOVÁ, G.; ŠAVEL, J.; BASAŘ, P. aj. Pivovarství teorie a praxe výroby piva. Praha: Vydavatelství VŠCHT Praha, 2010. 863 s. ISBN 978-80-7080-734-7.

EUROPEAN COMMISSION. Tax policy in the European Union. Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2000. 38 s. ISBN 92-828-8734-0.

KOTENOVÁ, B.; PETROVÁ, P.; TOMÍČEK, M. Zákon o spotřebních daních: Komentář. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2010. 504 s. ISBN 978-80-7357-549-6.

KUBÁTOVÁ, K.; VÍTEK, L. Daňová politika, Teorie a praxe. Praha: Codex Bohemia, 1997. 384 s. ISBN 80-85963-23-X.

SVÁTKOVÁ, S. Spotřební a ekologické daně v České republice. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2009. 300 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

SYNEK, M. a kol. Podniková ekonomika. 3. vyd. Praha: C. H. Beck, 2002. 479 s. ISBN 80-7179-736-7.

ŠIROKÝ, J. Daně v evropské unii. 3. vyd. Praha: Linde Praha, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

VORBOVÁ, H. Výkaz cash flow a finanční analýza. 2. vyd. Praha: LINDE nakladatelství, s.r.o., 1999. 159 s. ISBN 80-86131-09-2.

Internetové zdroje:

Celní správa České republiky [online]. c2010, poslední revize 1. 3. 2010 [cit. 2011-01-10]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/aktuality/Stranky/zavedeni-systemu-emcs-v-jednotlivych-clenskyh-zemich-eu.aspx>>.

Celní správa České republiky - Uživatelská příručka pro práci s aplikací EMCS [online]. c2010, poslední revize 29. 11. 2010 [cit. 2011-03-28]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Info_EMCS/EMCS_DM.pdf>.

Wikipedie otevřená encyklopedie [online]. c2004, poslední revize 19. 4. 2011 [cit. 2011-04-21]. Dostupné z: <<http://cs.wikipedia.org/wiki/Pivo>>.

Interní zdroje podniků:

Tabulky zachycující výstav piva za období 2002 – 2010 v Malém pivovaru, a.s.

Tabulky obsahující podíly jednotlivých druhů piva na celkovém výstavu za prosinec 2010 v Malém pivovaru, a.s.

Tabulky exportu piva do jednotlivých zemí za rok 2010 v Malém pivovaru, a.s.

Ostatní bibliografie

Monografie:

ČAPKOVÁ, V. Pivovarský kalendář 2009. Praha: Výzkumný ústav pivovarský a sladařský, a.s., 2008. 310 s. ISBN 978-80-86576-32-9.

Internetové zdroje:

Eurlex – Směrnice a nařízení ke spotřebním daním [online]. Dostupné z: <<http://www.eurlex.cz/>>.

EUROPEAN COMMISSION. *Excise duty tables* [online]. Dostupné z: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/index_en.htm#>.

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL PRAHA – Poradenské a informační centrum. *Tabulky zůstatků na účtech celní správy vedených u České národní banky k 31. 12. 2010; Tabulky s výší příjmů ze spotřební daně z piva za období 2007 – 2010* [online]. Osobní komunikace.

Interní zdroje podniků:

Tabulky kalkulace nákladů na jednotku produkce u Malého pivovaru, a.s.

Tabulky kalkulace nákladů na jednotku produkce u Velkého pivovaru, a.s.

Účetní výkazy (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty) za rok 2009 Malého pivovaru, a.s.

Účetní výkazy (Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty) za rok 2009 Velkého pivovaru, a.s.

Ostatní:

Interní směrnice celního úřadu při kontrole spotřební daně z piva.

Seznam příloh

Příloha A – Zásadní předpisy v oblasti spotřebních daní	84
Příloha B – Formulář přiznání ke spotřební dani	86
Příloha C – Povolení k provozování daňového skladu	89
Příloha D – Osvědčení o registraci ke spotřební dani z piva	92
Příloha E – Rozhodnutí o upuštění od zajištění daně	93
Příloha F – Osvědčení o evidenci provozovatele daňového skladu	94
Příloha G – Formulář zjednodušeného průvodního dokladu	95
Příloha H – Potvrzení o zaplacení spotřební daně	98
Příloha I – Oznámení o uplatnění nároku na vrácení spotřební daně	99

Příloha A – Zásadní předpisy v oblasti spotřebních daní

- **Směrnice Rady 92/12/EHS o obecné úpravě, držení, pohybu a sledování výrobků podléhajících spotřební daní (dále jen směrnice 92/12/EHS):** Směrnice nabyla účinnosti s datem 1. 1. 1993, kdy byl zaveden jednotný trh. Je nazývána též jako horizontální směrnice. Stanovila obecný režim pro výběr daně, upravila výrobu, zpracování, držení a dopravu vybraných výrobků.

- **Směrnice Rady 2008/118/ES o obecné úpravě spotřebních daní a zrušení směrnice 92/12/EHS (dále jen směrnice 2008/118/ES):** Návrh směrnice byl Komisí zveřejněn v únoru roku 2008. Tato směrnice od 1. dubna 2010 nahradila směrnicí 92/12/ES, nahrazení spočívalo ve zjednodušení textu, podrobnějším popisu definic a v modernizaci postupů, týkajících se správy spotřebních daní.

- **Nařízení Komise (ES) č. 684/2009 kterým se provádí směrnice Rady 2008/118/ES, pokud jde o elektronické postupy pro přepravu zboží podléhající spotřební dani v režimu s podmíněným osvobozením do spotřební daně (dále jen nařízení 684/2009):** Obsahem nařízení je struktura a obsah elektronických zpráv. Jsou zde vymezena pravidla, která musí být dodržována při výměně zpráv, a dále je zde upravována struktura listinných dokladů.

- **Nařízení Rady (ES) č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní (dále jen nařízení 2073/2004):** Nařízení bylo zavedeno kvůli odhalení různých podvodů, které mohou při pohybu vybraných výrobků, podléhajících spotřební dani narušit hospodářskou soutěž. Stanovují se zde pravidla poskytování informací mezi správními orgány jednotlivých členských států. Nezbytné je také téma vzájemné vypomoci správních orgánů, aby byl zajištěn výběr spotřebních daní.

Směrnice, nazývané též „strukturální“, vymezují základy spotřebních daní. Další skupina směrnic, tzv. „směrnice o sazbách“, stanovují sazby spotřebních daní.

- **Směrnice Rady 92/81/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z minerálních olejů (dále jen směrnice 92/81/EHS):** Směrnice se zabývá zdanění spotřeby minerálních olejů, které přinášejí do státního rozpočtu nejvyšší podíl výnosů.

- **Směrnice Rady (ES) č. 95/60/ES o daňovém značení plynových olejů a petroleje (dále jen směrnice 95/60/ES):** Směrnice je zaměřena na zamezení daňových úniků a na fungování vnitřního trhu.

▪ **Směrnice Rady 92/82/EHS, o sblížování sazeb spotřebních daní z minerálních olejů (dále jen směrnice 92/82/EHS):** Zde jsou stanoveny přesné sazby těchto spotřebních daní.

▪ **Směrnice Rady (ES) č. 2003/96/ES, kterou se mění struktura rámcových předpisů Společenství o zdanění energetických výrobků a elektřiny (dále jen směrnice 2003/96/ES):** Poté, co se začal klást důraz na ochranu životního prostředí, byla oblast minerálních olejů, energetických produktů a elektrické energie restrukturalizována právě touto směrnicí.

▪ **Směrnice Rady č. 95/59/EHS o daních jiných než daních z obrátu, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků (dále jen směrnice 95/59/EHS):** Směrnice ošetřuje základy spotřebních daní z cigaret a tabákových výrobků, která v sobě zahrnuje texty směrnice 72/464/EHS a směrnice 79/32/EHS o daních jiných než obrátových, které ovlivňují spotřebu tabákových výrobků.

▪ **Směrnice Rady č. 92/79/EHS o sblížování daní z cigaret (dále jen směrnice 92/79/EHS) a Směrnice č. 92/80/EHS o sblížování daní z jiných tabákových výrobků než cigaret (dále jen směrnice 92/80/EHS):** Každá z uvedených směrnic obsahuje minimální sazby spotřebních daní pro tabákové výrobky. Obě byly v roce 2002 novelizovány přijetím směrnice Rady 2002/10/ES ze dne 12. února 2010 pokud jde o strukturu a sazby daně z tabákových výrobků.

▪ **Směrnice Rady 92/83/EHS o harmonizaci struktury spotřebních daní z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen směrnice 92/83/EHS):** Zdanění spotřeby lihu a alkoholických nápojů upravuje výše zmíněná směrnice. Jelikož jsou ale v jednotlivých zemích různé druhy „národních“ alkoholických nápojů, dělí se pro účely stanovení minimální sazby lihovinové akcízy na pivo, víno, ostatní fermentované nápoje, meziprodukty a alkohol.

▪ **Směrnice Rady 92/84/EHS o sblížování sazeb spotřební daně z alkoholu a alkoholických nápojů (dále jen směrnice 92/84/EHS):** Zde jsou ustanoveny minimální sazby spotřebních daní pro líc a alkoholické nápoje. Základem pro výběr daně z piva je optická koncentrace (tzv. stupeň Plato) nebo objemová koncentrace. Minimální sazba spotřební daně z piva je od 1.1.1993 0,748 EURO na hektolitr a stupeň Plato, nebo 1,87 EURO na hektolitr a stupeň alkoholu hotového výrobku.

Příloha B – Formulář přiznání ke spotřební dani

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Celnímu úřadu

Daňové identifikační číslo
C Z

Daňové přiznání *)

otisk prezentačního razítka celnímu úřadu

Počet příloh

PŘIZNÁNÍ

ke spotřební dani z
podle zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
za zdaňovací období: *) měsíc rok
den vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit: *)
Den zjištění důvodů pro podání dodatečného daňového přiznání:

Fyzická osoba:
Příjmení Jméno
Titul Rodné číslo

Právníká osoba:
Identifikační číslo

Fyzická i právnická osoba:
Obchodní firma (fyzické osoby), obchodní firma nebo název (právnické osoby)
Bydliště (fyzické osoby), sídlo (právnické osoby)

PROHLAŠUJI, ŽE VŠECHNY MNOU UVEDENÉ ÚDAJE V TOMTO PŘIZNÁNÍ JSOU PRAVDIVÉ A ÚPLNÉ.

Osoba oprávněná k podání za daňový subjekt
Příjmení a jméno / název právnické osoby vykonávající daňové poradenství
Evidenční číslo osvědčení daňového poradce / IČ právnické osoby

Osoba oprávněná k podpisu za daňový subjekt
Příjmení Jméno
U právnické osoby: postavení vzhledem k právnické osobě

Datum Otisk razítka Podpis daňového subjektu nebo osoby oprávněné k podpisu za daňový subjekt.

*) Vyplní se pouze jedna z možností dle pokynů k vyplňování

*) Nehodící se škrtněte

25 552 GRČ - vzor č. 2

CZ - Přiznání ke spotřební dani CZ TaxEdt 3.4.0

I. ODDÍL

Odesílající daňový sklad (evidenční číslo) *

*)

C Z /

Číslo průvodního dokladu *

*)

1.

2.

3.

4.

sl. 1	sl. 2	sl. 3	sl. 4	sl. 5	sl. 6	sl. 7	sl. 8
č. ř.	Označení vybraných výrobků	MJ	Pro- cento	Množství vybraných výr.	Daň	Nárok na vrácení daně	Kód
1	a						
	b						
2	a						
	b						
3	a						
	b						
4	a						
	b						
5	a						
	b						
6	a						
	b						
7	a						
	b						
8	a						
	b						
9	a						
	b						
10	a						
	b						
11	a						
	b						
12	a						
	b						

II. ODDÍL

		Záznam plátce	Záznam CÚ
1	Daň ze sloupce 6 celkem	0	
2	Nárok na vrácení daně ze sloupce 7	0	
3	K odvodu (je-li ř. 1 - ř. 2 kladný) - k vrácení (je-li ř. 1 - ř. 2 záporný)	0	

III. ODDÍL**Evidenční údaje**

Daň připadající na daňové přiznání v tomto zdaňovacím období podle § 13 odst. 22, § 18 odst. 6, 7, 8, § 20 odst. 21 písm. a), § 22 odst. 20 písm. a), § 29 odst. 3 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (vznikla-li povinnost daňové přiznání podat):

- K č

*) Vypíňuje se pouze tehdy, netýká-li se daňové přiznání daňové povinnosti za zdaňovací období

*) Nehodící se škrtněte

Daňový subjekt je v insolvenčním řízení ode dne:

Příznání sestavil

Příjmení

Jméno

Telefon

Podpis

Celní úřad příznanou daň vyměřil / dodatečně vyměřil*) podle § 46 odst. 5 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů,

dne:

ke dni:

Podpis pověřeného pracovníka
správce daně

Žádám o převedení poskytnutého zajištění daně dle § 23*), § 29*) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, na úhradu vyměřené daňové povinnosti za zdaňovací období, za které je daňové příznání podáváno. Zajištění bylo poskytnuto ve výši

Datum

Otisk
razítka

Podpis

*) Nehodící se škrtněte

Příloha C – Povolení k provozování daňového skladu

Celní ředitelství Ústí nad Labem

El. Krásnohorské 2378/24

400 11 Ústí nad Labem

Č. j.:

Vyřizuje: por. Mgr.

Telefon: 475 667

č. dveří: 2

linka: ----

V Ústí nad Labem dne 10. března 2009

Doručeno dne	18. 3. 2009
Nabytí právní moci dne	18. 3. 2009
Splatné	-
Vykonatelné	-

Daňový subjekt:

Sídlo:

Daňové identifikační číslo (DIC): CZ

ROZHODNUTÍ

o vydání nového povolení k provozování daňového skladu a odejmutí povolení předchozího

Celní ředitelství Ústí nad Labem jako věcně a místně příslušný správce daně podle § 4 odst. 5 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů a § 20 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a v souladu s § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), na základě žádosti daňového subjektu, přijaté dne 9. března 2009, evidované pod č.j. :
na rozšíření seznamu vyráběných vybraných výrobků a změnu zařazení do velikostní skupiny

vydává nové povolení

podle § 20 odst. 17 zákona o spotřebních daních daňovému subjektu
sídlem , DIČ CZ (dále jen „provozovatel daňového skladu“), k provozování daňového skladu podle § 19 odst. 2 písm. a) zákona o spotřebních daních -
podnik na výrobu vybraných výrobků, ve kterém provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených zákonem o spotřebních daních vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá.

Platnost povolení od: **Ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.**

Evidenční číslo daňového skladu: CZ S001.

Specifikace daňového skladu:

Popis daňového skladu: V areálu pivovaru se nachází varna, otevřené spilky, ležácké tanky, filtrace, pasterizace, plnička sudů a lahví, skladovací prostory.

Prostorové a stavební vymezení daňového skladu ve smyslu § 3 písm. f) zákona o spotřebních daních je uvedeno v nákresu, který jako náležitost návrhu na provozování daňového skladu tvoří součást spisu založeného a vedeného u Celního ředitelství Ústí nad Labem. Jakékoli změny v údajích týkající se tohoto vymezení podléhají rovněž povinnosti oznámení změn podle § 20 odst. 15 zákona o spotřebních daních.

Kopie přiloženého nákresu schválená a označená úředním razítkem Celního ředitelství Ústí nad Labem je v držení provozovatele daňového skladu, který je povinen na vyžádání celních orgánů takto označený nákres předložit.

Umístění: Jedná se o areál Pivovaru , jehož nebytové prostory a věci movité a nemovitosti uvedené v LV v katastrálním území má provozovatel daňového skladu pronajaty od společnosti (DIC CZ) na základě nájemních smluv ze dne 12. května 2004 a 17. června 2004.

Datum založení daňového skladu: 1. července 2004.

Způsob zabezpečení vybraných výrobků: Objekty daňového skladu jsou zděné, všechny vchody jsou uzamykatelné. Součástí budov v areálu jsou i dva stavebně oddělené skladovací prostory pro hotové výrobky – lahvé pivo a sudové pivo. Oba skladovací prostory mají samostatné vchody zabezpečené bezpečnostními zámky. Celý areál je oplocen a uzavřen uzamykatelnou bránou.

Popis měřících zařízení, způsob zajištění jejich ověřování a kalibrace: Součástí stáčecí KEG-linky je elektromechanické zařízení, které garantuje při stáčecím procesu přesné naplnění jednotlivého sudu. Linka neumožňuje odebrat nedoplněný sud. Každý stočený sud je při opuštění linky zaznamenán počítadlem, které je umístěno na ovládacím pultu KEG-linky. Plnič lahví 0,5 l NTW je konstruován tak, aby do každé lahve bylo stočeno přesné množství piva. Počítadlo, které je součástí linky, zaznamenává počet lahví a přepravek.

Popis vyráběných vybraných výrobků: Vybrané výrobky - pivo podle § 81 odst. 1 písm. a) zákona o spotřebních daních:

lehké pivo	6 – 6,99% extraktu původní mladiny (dále jen „EPM“);
světlé výčepní pivo	9 – 9,99% EPM;
světlé výčepní pivo	10 – 10,99% EPM;
řezané výčepní pivo	10 – 10,99% EPM;
světlý ležák	11 – 11,99% EPM;
řezaný ležák	11 – 11,99% EMP;
světlý ležák	12 – 12,99% EPM;
světlý speciál	13 – 13,99% EPM;
tmavý speciál	13 – 13,99% EPM.

Obchodní název v různých exportních i tuzemských variantách může být doplněn nebo nahrazen dalšími názvy.

Popis přijímaných a zpracovávaných vybraných výrobků: x x x

Vedlejší výrobky a případný odpad: Při provozu pivovaru vznikají odpady z hospodářského provozu, odpady z obalů a další odpad, které jsou likvidovány v souladu se zákonem č. 185/2001 Sb., zákon o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů a se zákonem č. 477/2001 Sb., zákon o obalech a změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Likvidaci odpadů řeší Smlouva o odstranění odpadu č. ze dne 24.6.2004 se společností , a Dohoda č. ze dne 24.6.2004 s Technickými službami .

Předpokládaný roční objem výroby, zpracování, skladování a prodeje vybraných výrobků: Předpokládaná roční výroba piva je 59 000 hl.

Popis zvláštních operací: x x x

Celní ředitelství Ústí nad Labem **současně stanovuje** ve smyslu § 20 odst. 11 zákona o spotřebních daních tyto další podmínky pro zabezpečení vybraných výrobků:

1. Lhůta pro zápis do evidence vedené podle § 37 zákona o spotřebních daních se podle § 37 odst. 3 zákona o spotřebních daních stanovuje na nejpozději následující pracovní den po převzetí, výrobě, zpracování a vydání vybraných výrobků.

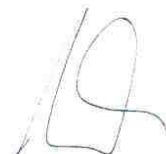
Podle § 37 odst. 4 zákona o spotřebních daních se evidence uchovává po dobu 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém byla tato evidence vyhotovena.

Podle § 20 odst. 15 zákona o spotřebních daních je provozovatel daňového skladu povinen prostřednictvím celního úřadu místně příslušného daňového skladu oznámit celnímu ředitelství každou změnu skutečností a údajů uvedených v povolení a to ve lhůtě 15 dnů od jejího vzniku.

Celní ředitelství Ústí nad Labem **z á r o v e ň o d n í m á** Rozhodnutí o vydání nového povolení k provozování daňového skladu a odejmutí povolení předchozího vydané dne 25. května 2007, č.j. /SV1. Toto rozhodnutí společně s Osvědčením o evidenci provozovatele daňového skladu č.j. /OSV ze dne 22. prosince 2004 provozovatel daňového skladu předloží do 15 kalendářních dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí k provedení vyznačení jejich odejmutí.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat odvolání ve lhůtě 30 dnů ode dne, který následuje po jeho doručení, a to písemně nebo ústně do protokolu u Celního ředitelství Ústí nad Labem (§ 48 odst. 3 a 5 zákona o správě daní a poplatků). Včas podané odvolání má odkladný účinek.



plk. Mgr. Jiří Marbach
ředitel
Celní ředitelství Ústí nad Labem

Příloha D – Osvědčení o registraci ke spotřební dani z piva

Celní úřad: Liberec

CZ106300

Liberec

ul. Dr.M.Horákové 7
PSČ 46001, Liberec

dne: 19.01.2004

Č.j.: D-94/04

Vyřizuje:

Telefon: +420 485

Fax:

DAŇOVÝ SUBJEKT

Číslo spisu: D-94/04

DIČ:

OSVĚDČENÍ

o registraci
ke spotřební dani z piva

Podle ustanovení § 33 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků,
ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní“)
a ustanovení § 4 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních,
jste s účinností od: 19.01.2004
u shora uvedeného správce daně zaregistrován
jako plátce spotřební daně

Daňové identifikační číslo musíte uvádět ve všech případech komunikace se správcem daně a v dalších případech, pokud tak stanoví zvláštní zákon (§ 33 odst. 11 zákona o správě daní). Při všech platbách daně, poukazovaných správci daně, použijte jako variabilního symbolu část daňového identifikačního čísla za pomlčkou.

Veškeré změny údajů, týkající se vaší registrace plátce spotřební daně, jste povinen oznámit shora uvedenému správci daně do 15 dnů ode dne, kdy nastaly (§ 33 odst. 7 zákona o správě daní).

Proti tomuto rozhodnutí se můžete odvolat do 30 dnů ode dne, který následuje po jeho doručení, písemně nebo ústně do protokolu, u shora uvedeného správce daně. Odvolání nemá odkladný účinek (§ 48 zákona o správě daní).

otisk
úředního
razítka



Oldřich Hrubý
ředitel celního úřadu

Příloha E – Rozhodnutí o upuštění od zajištění daně

Celní ředitelství Ústí nad Labem
El. Krásnohorské 2378/24
400 11 Ústí nad Labem

V Ústí nad Labem dne 1. září 2010

Č.j.:
Vyřizuje: por. Mgr.
Telefon: 475

č. dveří: 2

DOŠLO DNE

09-09-2010

Daňový subjekt: , a.s.
Sídlo:
Daňové identifikační číslo (DIČ): CZ

ROZHODNUTÍ o upuštění od zajištění daně

Celní ředitelství Ústí nad Labem jako věcně a místně příslušný správce daně podle § 4 odst. 5 písm. g) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů, podle § 20 odst. 1 a 9 a § 21 odst. 12 a 13 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“) a v souladu s ustanovením § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), na základě žádosti daňového subjektu , a.s., ze dne 20. července 2010, po prověření všech předložených podkladů, provedení finanční analýzy a posouzení podmínek řádného a včasného plnění platebních povinností, schopnosti dostát svým závazkům, finanční stability a daňové spolehlivosti podle vyhlášky č. 370/2003 Sb., kterou se stanoví podmínky a náležitosti pro prokázání skutečností rozhodných pro posouzení žádosti o snížení zajištění spotřební daně nebo o upuštění od jeho poskytnutí,

p o v o l u j e

v souladu s ustanovením § 21 odst. 12 a 13 zákona o spotřebních daních provozovateli daňového skladu společnosti , a.s., se sídlem DIČ CZ (dále jen „provozovatel daňového skladu“) pro daňový sklad evidenčního čísla CZ

u p u š t ě n í o d z a j i š t ě n í d a n ě

stanovené rozhodnutím Celního ředitelství Ústí nad Labem č.j. /ZD1 ze dne 3. listopadu 2004 a upraveného dle § 21 zákona o spotřebních daních.

Upuštění od zajištění daně se povoluje na dobu určitou, a to **do 1. září 2011.**

Po dobu platnosti tohoto rozhodnutí neplatí podmínky sledování a doplnění zajištění daně ve smyslu § 21 odst. 9 a 10 zákona o spotřebních daních.

Provozovatel daňového skladu je povinen oznámit celnímu úřadu každou změnu skutečností, na jejichž základě bylo vydáno toto rozhodnutí o snížení zajištění daně, a to do 15 kalendářních dní ode dne vzniku změny.

Příloha F – Osvědčení o evidenci provozovatele daňového skladu

Celní ředitelství Ústí nad Labem
Elišky Krásnohorské 2378/24
400 11 Ústí nad Labem

V Ústí nad Labem dne 2004-12-22

Č.j.: 1844/06-2001-28/05V

OSVĚDČENÍ o evidenci provozovatele daňového skladu

Údaje o provozovateli daňového skladu

Daňový subjekt:

právnícká osoba

Sídlo:

Daňové identifikační číslo (DIČ):

Evidenční číslo provozovatele daňového skladu:

CZ .S001

Druh daňového skladu, pro které bylo povolení vydáno: Podnik na výrobu vybraných výrobků.

Druh vyráběných, zpracovávaných, skladovaných, přijímaných nebo odesílaných vybraných výrobků: PIVO § 81/1/A 150 000 – 200 000 hl/rok

Vydáno dne: 22. prosince 2004.

Celní úřad místně příslušný místu daňového skladu: 106300 Celní úřad Liberec.

Místně příslušný celní úřad: 106300 Celní úřad Liberec.

Osvědčení se vydává na základě § 20 odst. 11 zákona č.353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o spotřebních daních“).

Provozovatel daňového skladu je povinen oznámit prostřednictvím celního úřadu místně příslušnému daňovému skladu celnímu ředitelství každou změnu skutečností a údajů uvedených v povolení, a to do 15 kalendářních dní od jejího vzniku (§ 20 odst. 14 zákona o spotřebních daních). Při změnách, které jsou rozhodné pro změnu nebo vydání nového osvědčení, provozovatel daňového skladu předloží celnímu ředitelství toto osvědčení k provedení vyznačení změn nebo zániku.



Mgr. Jiří Marbach

ředitel Celního ředitelství Ústí nad Labem

Příloha G – Formulář zjednodušeného průvodního dokladu

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ VYBRANÉ VÝROBKÝ UVEDENÉ DO VOLNÉHO DAŇOVÉHO OBĚHU		ZJEDNODUŠENÝ PRŮVODNÍ DOKLAD	
1 Vyhotovení pro dodavatele	1 Odesílatel <input type="checkbox"/> (Jméno a adresa) DIČ	2 Pořadové číslo	
	4 Příjemce (Jméno a adresa) DIČ	3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa)	
	5 Dopravec/dopravní prostředek	6 Jednací číslo a datum prohlášení	
	7 Místo dodání		
1	8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení		9 Kódy vybraných výrobků (kód KN)
		10 Množství	11 Hrubá hmotnost (kg)
			12 Čistá hmotnost (kg)
		13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků	
14 Osvědčení (určitě vína a alkohol, malé pivovary)			
A Záznamy o kontrole		15 Za správnost údajů v poli 1–13: Prosím zaslat zpět výtisk 3 <input type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (*) Podnik podepsaného (titul, číslo) Jméno podepsaného Místo, datum Podpis	
Pokračování na zadní straně výtisku 2 a 3			

(*) Zaškrtněte příslušné okénko

3401751-98

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ VYBRANÉ VÝROBKÝ UVEDENÉ DO VOLNÉHO DAŇOVÉHO OBĚHU		ZJEDNODUŠENÝ PRŮVODNÍ DOKLAD	
2	1 Odesílatel <input type="checkbox"/> (Jméno a adresa) DIČ	2 Pořadové číslo	
	4 Příjemce (Jméno a adresa) DIČ	3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa)	
		5 Dopравce/dopravní prostředek	
	7 Místo dodání	6 Jednací číslo a datum prohlášení	
2	8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení		9 Kódy vybraných výrobků (kód KN)
		10 Množství	11 Hrubá hmotnost (kg)
			12 Čistá hmotnost (kg)
	13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků		
14 Osvědčení (určitá vína a alkohol, malé pivovary)			
A Záznamy o kontrole		15 Za správnost údajů v poli 1–13: Prosím zaslat zpět výtisk 3 <input type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (*) Podnik podepsaného (tel. číslo) Jméno podepsaného: Místo, datum Podpis	
Pokračování na zadní straně výtisku 2 a 3			

(*) Zaškrtněte příslušné okénko

340 751 99

EVROPSKÉ SPOLEČENSTVÍ VYBRANÉ VÝROBKÝ UVEDENÉ DO VOLNÉHO DAŇOVÉHO OBĚHU		ZJEDNODUŠENÝ PRŮVODNÍ DOKLAD	
3	3	1 Odesílatel DIČ <input type="checkbox"/> (Jméno a adresa)	2 Pořadové číslo
	Vyhotovení pro zaslání zpět dodavateli	4 Příjemce DIČ (Jméno a adresa)	3 Příslušný úřad země určení (Označení a adresa)
		5 Dopravce/dopravní prostředek	6 Jednací číslo a datum prohlášení
		7 Místo dodání	
		8 Popis vybraných výrobků, označení, počet a druh balení	9 Kódy vybraných výrobků (kód KN)
		10 Množství	11 Hrubá hmotnost (kg)
			12 Čistá hmotnost (kg)
		13 Fakturovaná cena / hodnota vybraných výrobků	
14 Osvědčení (určitá vína a alkohol, malé pivovary)			
A Záznamy o kontrole		15 Za správnost údajů v poli 1–13: Prosim zaslat zpět výtisk 3 <input type="checkbox"/> Ano <input type="checkbox"/> Ne (*)	
Pokračování na zadní straně výtisku 2 a 3		Podnik podepsaného (tel. číslo)	
		Jméno podepsaného	
		Místo, datum	
		Podpis	

(*) Zaškrtněte příslušné okénko

340751/99

Příloha H – Potvrzení o zaplacení spotřební daně

Naša značka: 1244 /2010-6069

Potvrdenie o zaplattení spotrebnej dane alebo o zložení zábezpeky na daň

Odosielať (obchodné meno, adresa odosielať)	Registračné číslo odosielať pre spotrebnú daň
DIČ:	Identifikačné číslo pre DPH odosielať (ak bolo pridelené)
Prijemca (obchodné meno, adresa prijemcu)	Číslo povolenia prijímať tovar v pozastavení dane
IČO: , DIČ:	Identifikačné číslo pre DPH prijemcu (ak bolo pridelené)
	DIČ: SK:

Kód kombinovanej nomenklatury (CN Code)	Predmet dane a obchodný názov	Množstvo v príslušnej mernej jednotke	Sadzba dane	Spotrebná daň v €
2203	Pivo	37,6 hl	1,65,-€/stupeň Plato/hl	697,62-€ Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov

Výška zaplatenej spotrebnej dane v € 697,62- €	Adresa colného úradu príslušného pre daňového dlžníka (prijemcu), dátum, pečiatka a podpis
Výška zloženej zábezpeky na daň v €	Colný úrad Žilina Pri cintoríne 36 010 04 Žilina – Bánová
Dátum zaplattenia spotrebnej dane alebo zloženia zábezpeky na daň 12.4.2010	V Žiline dňa 5.5.2010 kpt. Ing. Erika Ďuranová

Zdaňovacie obdobie: 15.4.2010

Příloha I – Oznámení o uplatnění nároku na vrácení spotřební daně

Velký pivovar - Distribuce, s.r.o.

Pivní 8/22

460 01 Liberec

IČO 22833111

DIČ CZ22833111

Tel. 485111222

Tel.+fax 485111333

e-mail distribuce@distribuce.cz

www.velkypivovar-distribuce.cz

CZ 106300 CÚ Liberec České mládeže 1152 460 06 Liberec VI - Rochlice

V Liberci dne 20. 2. 2011

Věc: oznámení o vývozu piva s budoucím uplatněním nároku na vrácení spotřební daně podle § 14 zák. č. 353 / 2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Oznamujeme vývoz piva do členského státu EU (Slovensko) na základě zjednodušeného průvodního dokladu. Za pivo dle faktury č. 2100040 bude spotřební daň zahrnuta v daňovém přiznání za zdaňovací období únor 2011.

Karel Kroupa
vedoucí distribuce

Příloha:

- faktura č. 2100040